

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití informací manažerského účetnictví ve vybrané společnosti
Use of Managerial Accounting Information in Selected Company

Student: Bc. Kamila Holaňová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kamila Holaňová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Využití informací manažerského účetnictví ve vybrané společnosti**
Use of Managerial Accounting Information in Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika manažerského účetnictví
3. Náklady a výnosy z pohledu manažerského účetnictví
4. Praktické využití informací manažerského účetnictví
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

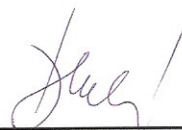
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1 danou mi k dispozici jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 25. 04. 2014

Podpis: 

Obsah

1. Úvod	5
2. Charakteristika manažerského účetnictví	7
2.1 Podnik a jeho struktura.....	7
2.1.1 Podnik a jeho systémové pojetí	7
2.1.2 Organizační struktura podniku	8
2.2 Uživatelská struktura účetních informací	8
2.3 Daňové účetnictví	9
2.4 Finanční účetnictví	10
2.4.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	10
2.5 Manažerské účetnictví	11
2.5.1 Definice manažerského účetnictví.....	11
2.5.2 Úkoly manažerského účetnictví	12
2.5.3 Struktura manažerského účetnictví.....	13
2.5.4 Nákladové účetnictví	13
2.5.5 Účetnictví pro rozhodování	15
2.6 Vývojové tendence manažerského účetnictví.....	16
2.7 Reporting v manažerském účetnictví	17
2.7.1 Externí a interní výkaznictví	19
2.7.2 Vztah vlastníka a managementu	19
2.7.3 Základní charakteristické vlastnosti interního reportingu.....	21
2.7.4 Členění činností podniku	22
2.7.5 Vztah finančního řízení podniku jako celku a řízení procesu tvorby výkonů.....	22
3. Náklady a výnosy z pohledu manažerského účetnictví	24
3.1 Druhové členění nákladů	24
3.2 Účelové členění nákladů.....	25
3.3 Kalkulační členění nákladů	26
3.3.1 Přímé a nepřímé náklady.....	27
3.4 Náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby	28
3.4.1 Variabilní a fixní náklady	28
3.4.2 Relevantní a irelevantní náklady	30
3.4.3 Oportunitní náklady	30
3.4.4 Náklady vázané k rozhodnutí.....	31

3.5 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	31
3.5.1 Odpovědnostní středisko	31
3.5.2 Druhotné (interní) náklady	32
3.6 Členění výnosů.....	32
3.7 Základní pojmy a kritéria manažerského účetnictví	34
3.7.1 Náklady jako základní pojem manažerského účetnictví	34
3.7.2 Časový rozměr nákladů manažerského účetnictví.....	35
3.7.3 Náklady a hlavní kategorie ekonomického řízení podniku.....	36
3.7.4 Způsob vyjádření a ocenění nákladů v manažerském účetnictví	41
3.8 Měření výkonnosti účetní jednotky.....	45
3.8.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozic vlastníků	46
3.8.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu	47
4. Praktické využití informací manažerského účetnictví	48
4.1 Základní údaje o společnosti	48
4.2 Účetní informace	51
4.2.1 Manažerské účetnictví společnosti	53
4.3 Ekonomická situace	54
4.3.1 Měření výkonnosti ve společnosti	56
4.4 Divize čerpacích stanic.....	57
4.4.1 Nákupní a prodejní činnost divize čerpacích stanic	57
4.4.2 Stanovení cen sortimentu čerpacích stanic	58
4.4.3 Náklady čerpacích stanic	59
4.4.4 Výnosy čerpacích stanic.....	63
4.4.5 Srovnání celkových nákladů a výnosů čerpacích stanic	66
4.5 Shrnutí a doporučení pro společnost Lukáš Chlebovský a.s.	69
5. Závěr	70
Seznam použité literatury	72
Seznam zkratk	73
Seznam schémat, vzorců, tabulek a grafů	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Důležitým zdrojem informací ekonomického řízení a rozhodování manažerů je účetnictví. Základem účetnictví je zjišťovat stav majetku a závazků a případné změny vlastního kapitálu. Dále je podstatou účetnictví zaznamenání vývoje nákladů a výnosů a v neposlední radě vyčíslení výsledků hospodaření. Tyto informace slouží především k sestavení účetních výkazů, výroční zprávy a daňového přiznání. Účetnictví poskytující informace o finanční pozici, výkonnosti a Cash Flow účetní jednotky, se nazývá finanční. V současné době si manažeři uvědomují, že informace finančního účetnictví jsou pro řídicí a rozhodovací činnosti nedostačující. Z tohoto důvodu využívají účetnictví manažerské.

Manažerské účetnictví vzniklo z nákladového účetnictví a slouží pro vlastní vedení účetní jednotky. Na manažery společností jsou kladeny stále větší nároky a proto, aby mohli provádět důležitá a správná rozhodnutí, musí mít k dispozici kvalitní informace. Manažerské účetnictví poskytuje úplné a spolehlivé informace o tom, co se stalo, co by se mělo stát a zda bylo dosaženo stanovených cílů. Díky manažerskému účetnictví mohou manažeři danou společnost efektivně řídit. O jeho využití a struktuře si management účetní jednotky rozhoduje sám ve své vlastní pravomoci. Přestože je manažerské účetnictví vedle finančního účetnictví poměrně samostatné, poskytují si navzájem určité informace. Manažerské účetnictví se neustále vyvíjí.

Diplomová práce má název Využití informací manažerského účetnictví ve vybrané společnosti. Cílem druhé kapitoly je definovat základní charakteristiku manažerského účetnictví, zejména jeho strukturu a úkoly. Dalším cílem druhé kapitoly je popsat rozdíl mezi nákladovým a manažerským účetnictvím, vztah finančního a manažerského účetnictví, podnik a organizační strukturu a zároveň reporting, který je nezbytný pro kvalitní manažerské vedení.

Ve třetí kapitole se nachází problematika nákladů a výnosů z pohledu manažerského účetnictví. Cílem třetí kapitoly je uvést základní členění nákladů a výnosů. Dalším cílem je detailnější pohled na náklady v manažerském účetnictví a zároveň i měření výkonnosti účetní jednotky.

Čtvrtou částí je praktická aplikace manažerského účetnictví ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s., kde je část věnována charakteristice společnosti, organizační struktuře a důležitým účetním informacím. Dále se praktická aplikace věnuje ekonomické situaci ve společnosti za vybrané tři roky a poté je zaměřena na divizi čerpacích stanic společnosti, tam se podrobněji věnuje jejím nákladům a výnosům. Cílem mé diplomové práce v oblasti praktické aplikace je přiblížit činnost společnosti Lukáš Chlebovský a.s., dále v rámci

manažerského účetnictví analyzovat účetnictví společnosti, náklady a výnosy. Na základě analýzy navrhnout případné změny, které mohou pomoci ke zlepšení řízení a rozhodování společnosti.

Metody, které jsou použity v diplomové práci, vycházejí z uvedeného cíle práce. Základním východiskem diplomové práce je teoretické vymezení základních pojmů. V práci je použita **metoda postupu**, která vychází od jednoduchých kategorií k jejich stále složitějšímu určení, k jejich vzájemným vztahům.

Pro porovnání oblastí nákladového a manažerského účetnictví byla použita metoda **komparace**.

Důležitou metodou uplatněnou v diplomové práci je **metoda praktické aplikace**, kdy tato metoda byla použita v čtvrté kapitole diplomové práce při zpracování modelového příkladu návrhu koncepce manažerského účetnictví.

Pro sjednocení a vyhodnocení získaných údajů je použita **metoda syntézy** sloužící jako souhrn všech získaných poznatků a vysvětlení vědeckého přístupu.

Použita doslovná citace nebo převzatá schémata z odborné literatury jsou označena jako poznámka pod čarou s uvedením jména autora a zdroje čerpaní.

Vlastní poznatky, návrhy, stanoviska, doporučení jsou v diplomové práci psány kurzívou.

2. Charakteristika manažerského účetnictví

2.1 Podnik a jeho struktura

V této kapitole se nachází informace o systémovém pojetí podniku a jeho organizační struktuře.

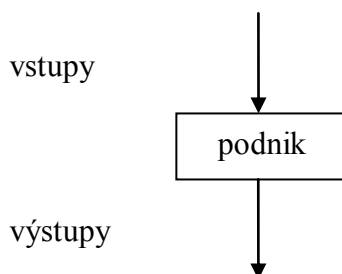
2.1.1 Podnik a jeho systémové pojetí

Pojem systém byl vymezen již na počátku 30. let minulého století jako soubor elementů (prvků), které jsou ve vzájemné interakci. Aplikace systémového přístupu předpokládá vysvětlení primárních vlastností systému. Těmi jsou struktura systému a chování systému. Struktura je dána uspořádáním jeho prvků a vazeb mezi nimi. Protikladem ke statické struktuře systému je jeho dynamické chování. Chování představuje v určitých časových posloupnostech uskutečňované činnosti systémových prvků probíhající v rámci dané struktury.

Základní pojetí podniku jako systému je možné definovat vkládanými vstupy a odcházejícími výstupy. Podnik je prakticky osamocený systém, který přeměňuje materiál, práci, energii nebo informace do formy výstupů. Dané vstupy mohou být získány z okolí podniku. Okolím mohou být dodavatelé, odběratelé, zaměstnanci, věřitelé či peněžní ústavy, správní a právní orgány. Výstupy podniku lze odvodit od hlavního cíle podniku. Hlavním cílem je vytváření takových užitečných produktů, které jsou schopny uspokojit lidské potřeby. Mohou to být konkrétní výrobky, určitý objem výrobků, služby a jiné. [3]

Transformační proces o jediném prvku si lze představit na následujícím schématu 2.1.

Schéma 2.1 Podnik jako systém o jediném prvku¹



¹ HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3. s. 18.

2.1.2 Organizační struktura podniku

Organizační struktura každého podniku je představována různě strmou hierarchií vnitropodnikových útvarů, na jejímž vrcholu je podnikový management, jenž výkonem své řídicí činnosti koordinuje podřízené útvary.

Zjednodušeně lze organizační strukturu podniku rozdělit:

- Řídící subjekty – všichni pracovníci na vyšší úrovni a někteří pracovníci na střední úrovni podniku. Jejich pravomocí je koordinovat podřízené pracovníky a mají odpovědnost za koordinaci a celkové výsledky jednotlivých útvarů;
- Řízené subjekty – všichni pracovníci zaměstnaní na nízkých a středních úrovních podniku. Mají odpovědnost za svou práci vůči svému nadřízenému pracovníkovi. [3]

Cílem vytvoření organizační struktury je taková koordinace činností a vztahů, která bude vést ke splnění stanovených cílů.

Proces řízení je představován jako výstup chování řídicího subsystému. Řídicí systém jej poskytuje řízeným objektům, a tak je možné tento výstup označit jako vnitropodnikový výkon, jelikož jeho příjemci jsou uvnitř podniku.

Obsah řídicího procesu je složen z pěti fází, a to:

- stanovení cílů,
- hledání postupů, jak cílů dosáhnout,
- rozhodnutí o výběru vhodné varianty,
- realizace vybrané varianty,
- kontrola.

Je možné předpokládat, že bude tvořen řídicími výkony (pokyny, příkazy, doporučení, návody) prováděné řídicími subjekty směrem k řízeným pracovníkům. [3]

2.2 Uživatelská struktura účetních informací

Jednou ze základních myšlenek, které v současnosti velmi ovlivňují vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je potřebné diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy jsou řešeny. [5]

Postupně tím dochází k tomu, že podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je obsahové oddělení účetních informací, které tvoří:

- **Daňové účetnictví**, smyslem je zobrazení stejného procesu primárně s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmu, resp. ostatních daňových a jim na roveň postavených pohledávek a závazků podniku;
- **Finanční účetnictví**, jehož cílem je zobrazení podnikatelského procesu zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externích uživatelů (obchodních partnerů, zaměstnanců atd.); tito uživatelé jsou postaveni sice mimo hodnocený subjekt, ale jsou s jeho vývojem spjati jak budoucím prospěchem, který se odvozuje zejména z analýzy faktorů ovlivňujících výnosnost kapitálu a schopnost produkovat finanční prostředky, tak i budoucími riziky, která se snaží odhadnout především z analýzy faktorů ovlivňujících schopnost podniku hradit své závazky;
- **Manažerské účetnictví**, kde jsou informace využívány pro řízení podnikatelských procesů pracovníky na různých stupních podnikového vedení.

U finančního a daňového účetnictví vede tlak uživatelů na jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací ke sjednocení pojmového aparátu. Zato u informací manažerského účetnictví, určených manažerům, obsah není předmětem mimopodnikové regulace. To je projevováno tím, že tento účetní subsystém nejen není jednotně vymezen, pokud jde o cíl, obsah a strukturu, ale není pro něj ve světě používán jednotný pojem. [5]

2.3 Daňové účetnictví

Základní úlohou daňového účetnictví je zobrazení podnikových procesů s důrazem na výpočet základu daně z příjmů, resp. ostatních daňových pohledávek a závazků v podniku. Zdůvodnění existence daňového účetnictví souvisí s účtováním fyzických a právnických osob. Fyzické osoby účtují především v systému jednoduchého účetnictví, které je daňově orientované, což znamená, že výsledek hospodaření (rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji) je automaticky základem daně z příjmů fyzických osob. Není nutné provést transformaci výsledku hospodaření na základ daně jako u právnických osob. V rámci účtování u účetních jednotek, které vystupují jako právnické osoby, je nezbytné všechny zaúčtované náklady a výnosy konfrontovat s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, tzn., jestli jsou (v plné výši či částečné) i zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji. Z tohoto důvodu se vede daňové účetnictví. V užším smyslu se daňové účetnictví vztahuje pouze na daň z příjmů právnických osob, v širším smyslu i na evidenci a výpočet daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. [8]

Hlavními uživateli účetních informací daňového účetnictví jsou externí uživatelé. Poměrně samostatné místo mezi nimi zastává stát (příslušný daňový úřad), jelikož pro potřeby této státní instituce je nezbytné daňové účetnictví vést.

Daňové účetnictví zobrazuje podobně jako finanční účetnictví události, které již proběhly a hodnotí uplynulé období. [8]

2.4 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zpracovává informace týkající se hospodářských a účetních operací podniku, které proběhly v rámci účetního období (dvanáct po sobě následujících měsíců). Výstupem je soubor tří nejdůležitějších výkazů (rozvaha, výkaz zisků a ztrát a přehled peněžních toků), které jsou dostupné pro veškeré interní a externí uživatele. [8]

Důležitým požadavkem při vedení účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která zaručují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky.

Typickou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Vlastník nejlépe přijímá informace o stabilním vývoji podniku bez velkých výkyvů, a to jak v negativním, tak i v pozitivním slova smyslu.

Akcionáři se chtějí ujistit, že jejich peníze jsou správně uloženy, podnik je dobře řízen (že výsledky činnosti vrcholového vedení podniku jsou srovnatelné s úrovní podobných podniků) a že podnikatelské záměry zajišťují trvání a rozvoj podniku v budoucnosti. [2]

2.4.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Při splnění požadavků externích uživatelů nemohou vždy informace finančního účetnictví zároveň vyhovovat i požadavkům řídicích pracovníků (interních uživatelů). Řídící pracovníci požadují pro řízení výkonnosti firmy kritické informace, které dovolují nejen analyzovat minulý vývoj, ale hlavně ovlivňovat jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu (porovnání) předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti umožňuje včas najít způsoby řešení na odstranění kritických míst, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní opatření a tím aktivně měnit chování podniku v celé jeho složitosti vnitropodnikových struktur a vazeb. [2]

Návaznost účetních informací

Jsou-li na jedné straně zdůrazněny potřeby odlišných informací finančního a manažerského účetnictví, je současně užitečné na druhé straně zdůraznit potřebnost jejich informační návaznosti. I přesto, že mají řídicí pracovníci přístup k manažerským informacím,

jsou pro ně informace vykazované v účetní závěrce velice důležité. Některé rozdíly obou systémů účetních informací je potřebné sdělit vlastníkům a ovlivnit jejich rozhodování (při rozdělování zisku). Složení informací vykazovaných ve finančním účetnictví je ovlivněna také skutečností, že jejich zveřejňovaná část (hlavně účetní závěrka) je k dispozici i konkurenčním podnikům. V rámci stále rostoucích požadavků na rozsah zveřejňovaných informací se podnik snaží raději „skrýt“ hlavní faktory svého podnikatelského úspěchu (především informace o zisku z prodeje konkrétních výkonů, zákazníků, distribučních kanálů). Zveřejňované informace finančního účetnictví jsou z tohoto důvodu relativně syntetické.

Časová orientace

Z hlediska časové orientace informace finančního účetnictví zobrazují skutečně dosažené výsledky a základní trendy vývoje do budoucnosti. Na těchto informacích závisí růst hodnoty podniku, velikost vyplacených dividend, rozdělení zisku atd. Informace finančního účetnictví v úplné podobě jsou v podstatě poskytovány jednou ročně, ale u určitých podniků je povinnost zveřejňovat informace v kratších intervalech – například akciové společnosti, které mají kótované akcie na burze, musí zveřejňovat své výsledky čtvrtletně. [2]

2.5 Manažerské účetnictví

V anglosaské oblasti je označováno termínem manažerské účetnictví. Ve francouzsky mluvících zemích je nazýváno jako účetnictví pro řízení a v novější německé literatuře se nazývá jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování.

V dalších charakteristikách se bude vycházet zejména z anglosaského pojetí, kde má takto zaměřené účetnictví největší tradici. [5]

2.5.1 Definice manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je dílčí disciplínou nauky o podnikovém hospodářství, tedy nauky, která se zabývá vlastním podnikem a jeho začleněním do hospodářských souvislostí. Manažerské účetnictví neboli provozní účetnictví je účetnictví podniku, určuje provozní výsledek a je orientováno interně. Prioritou je zachování podstaty podnikového majetku. Z tohoto důvodu je zjišťováno využití hodnoty zúčtovacího období (nákladů) a připočítáno vytvořeným podnikovým výkonům. Dlouhodobě musejí být veškeré vzniklé náklady pokryty výnosy realizovanými na trhu. [6]

Manažerské účetnictví je součástí informačního systému a tím součástí systému účetnictví, má ambice stát se v rukou schopného manažera jeho spolehlivým pomocníkem při řízení v plném slova smyslu. Manažerské účetnictví je tedy nástrojem řízení (operativního, taktického, strategického). Má poznávací, srovnávací a korekční funkci. Je velice dobrým zdrojem vnitropodnikových informací. Manažerské účetnictví v souladu s organizační strukturou dovoluje zprůhlednění, definování i konsolidaci vztahů. [4]

„Manažerske účtovníctvo nepredstavuje osobitnú kodifikovanú (zákonem stanovenú) formu účtovníctva. Manažerske účtovníctvo predstavuje systém, ktorý skúma ekonomickú realitu prostredníctvom evidencie, triennia, zoskupovania, analyzovania informácií o podnikateľskej činnosti do prehľadov, výkazov, správ, reportov, zostáv a umožňuje manažérom efektívne „sa rozhodovať a riadiť“.“²

Manažerské účetnictví se u nás chápe jako účetnictví vytvořené pro řízení, což v zásadě vystihuje jeho hlavní úkol. Mělo by tak sloužit vedení účetní jednotky (manažerům) ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji. Aby bylo rozhodování správné a účelné, musí vedení mít k dispozici náležitě informace. Ty může poskytnout právě účetnictví. Manažerské účetnictví tak představuje soulad řízení a účetnictví, což znamená, že k tomu, aby dosáhlo svého smyslu, je potřebné znát a pochopit obě jeho základní složky, tj. řízení a účetnictví.[1]

2.5.2 Úkoly manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je na scéně ekonomického řízení poměrně novým jevem. Nastolilo problémy kolem svého obsahu a úkolů. Nynější literární prameny vesměs kladou důraz na to, že data, získávaná z manažerského účetnictví, se užívají pro vnitřní řízení podniků.

K této činnosti manažeři potřebují informace pro:

- plánování činností,
- rozhodování,
- kontrolu činností. [7]

Úkoly manažerského účetnictví jako celku je možné formulovat jen velmi obecně, jde o to, že data získávaná z manažerského účetnictví, jsou produktem všech tří součástí manažerského účetnictví (kalkulací, rozpočetnictví, nákladového účetnictví), které je

² TEPLICKÁ, Katarína. *Moderné trendy v manažérskom účtovníctve*. Košice: TU v Košiciach, Fakulta BERG, Dekanát – Edičné stredisko. 2012. 93 s. ISBN 978-80-553-0916-3. s. 7.

nezbytné považovat za rovnocenné partnery v tomto svazku. Úkoly manažerského účetnictví lze vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami vlastními všem třem součástem manažerského účetnictví. [7]

Manažerské účetnictví by mělo poskytnout informace o:

- struktuře nákladů, hlavně druhové a účelové,
- výkonech,
- útvarech.

Dále by mělo zabezpečit správnou funkci:

- kalkulačního systému,
- útvarového odpovědnostního řízení,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie,
- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů.

Také zabezpečit podklady, případně výpočty:

- rozhodovacích úloh.

2.5.3 Struktura manažerského účetnictví

Z předchozího výčtu úkolů, které by manažerské účetnictví mělo plnit, vyplývá, že současná podoba manažerského účetnictví předpokládá sjednocení:

- nákladového účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulací.

Stejně jako na mnohé problémy z oblasti managementu, organizace, kalkulací apod. není stabilní ani názor na obsah manažerského účetnictví. [7]

2.5.4 Nákladové účetnictví

Podrobněji vychází struktura manažerského účetnictví především z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Důležité je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah byl typický pro historický vývoj manažerského účetnictví. [5]

V první fázi se takto zaměřené účetnictví orientovala především na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to nejprve podle jejich vztahu k prodávaným

konečným výkonům, a později také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené či realizované výnosy odpovídají.

Ve druhé fázi dalo příležitost takto rozčleněné skutečné náklady porovnat se žádoucím stavem a tím dát podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Účetnictví, které poskytuje informace pro zajištění těchto dvou fází, je v anglicky mluvících zemích chápáno jako základní část manažerského účetnictví, označovaná jako nákladové účetnictví (Cost Accounting). Hlavním cílem je dát podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu už bylo rozhodnuto. [5]

Důležitým rysem nákladového účetnictví je systémové zobrazení reprodukčního procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně výsledků.

Důsledkem tohoto systémového zobrazení je poté skutečnost, že nákladové účetnictví si také zachovává tradiční, i když modifikovaně aplikované prvky účetní metody: jak obecné, umožňující systémové zobrazení (jako jsou bilanční princip, systém účtů umožňujících vyjádřit dynamiku podnikání, podvojně zobrazení hospodářských transakcí a jejich hodnotové vyjádření), tak i tzv. technické (dokumentace, inventarizace), jejichž hlavním smyslem je zajistit průkaznost a soulad účetního zobrazení s realitou.

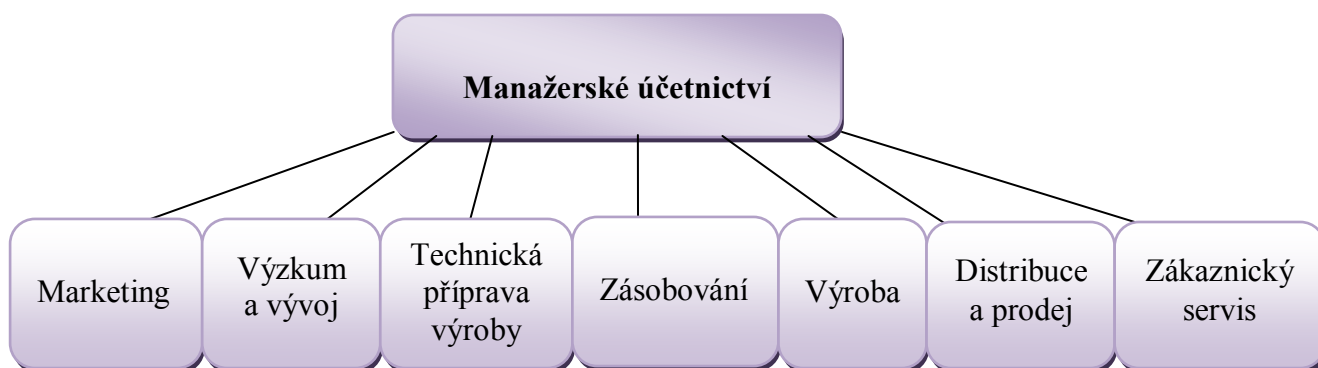
Dle svého obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví tradičně rozděleno na:

- **Výkonové účetnictví** – jehož hlavním cílem je, v úzkém vztahu s kalkulacemi výkonů, odpovědět na otázky, „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky konečných nebo dílčích výrobků, prací a služeb, které podnik provádí“;
- **Odpovědnostní účetnictví** – které zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen sleduje odpověď na otázky, „jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary“, resp. „jak vnitropodnikové útvary řídit, aby jejich činnost směřovala k ideálnímu naplnění cílů firmy jako celku“.

V souvislosti s podstatnými změnami v podmínkách podnikání, ke kterým dochází od poloviny osmdesátých let a které se projevují zdůrazněnou potřebou koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy probíhající v průřezu jednotlivých útvarů a v nich prováděných výkonů, se taktéž rozvíjí tzv. **procesní nákladové účetnictví**. Hlavním cílem procesního nákladového účetnictví je poskytovat podklady pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů. [5]

Jednotlivé subsystémy podnikatelského procesu viz následující schéma 2.2.

Schéma 2.2 Podnikatelský proces výrobního podniku z pohledu procesně orientovaného nákladového účetnictví



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.5.5 Účetnictví pro rozhodování

Ve třetí fázi je hlavní snahou manažerského účetnictví rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Typ těchto informací umožňuje využít účetních informací nejen pro běžné řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů v takových podmínkách, kdy o základních parametrech podnikání už bylo rozhodnuto, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu. Tato fáze se historicky označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. [5]

Je zdůrazňováno, že každé rozhodnutí je originální. Specifická pak nezbytně musí být i jeho informační podpora. Tato skutečnost klade na účetnictví pro rozhodování podstatně větší nároky než pouze zajistit srovnání skutečnosti se žádoucím stavem, jehož úroveň vyplývá z minulých rozhodnutí. Důležitou úlohu při zajištění této podpory hraje typologie rozhodování; ačkoliv je každé rozhodnutí originální, mají různé skupiny rozhodovacích úloh společné rysy nejen v algoritmu řešení, ale také zda se jedná o informační podklady.

Připravenost účetního systému přinést informace pro budoucí rozhodování je tak založena na zobecnění rozhodovacích úloh a jejich rozčlenění do skupin, které jsou typické obdobnými informacemi, potřebnými pro jejich řešení.

Dle tohoto hlediska má největší význam rozčlenění těchto úloh do dvou skupin:

- úlohy řešené na existující kapacitě,
- úlohy o budoucí kapacitě.

Druhým významným třídícím hlediskem je již už zmíněný výkonový, odpovědnostní a procesní průřez řešených rozhodovacích úloh. [5]

Základní srovnání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví je zjednodušeně charakterizováno pomocí uvedené tabulky 2.1.

Tab. 2.1 Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto	Účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činností
Informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: (Fibířová, 2012) – vlastní zpracování

2.6 Vývojové tendence manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví obdobně jako většina jiných disciplín prochází neustálým vývojem. Mezi nejvýznamnější faktory ovlivňující jeho vývoj v posledních letech patří především přechod od standardizovaných produktů vyráběných ve velkých dávkách k výkonům individuálně přizpůsobovaným zákazníkům, zkracování životního cyklu produktů, globalizace trhů, rozvoj informačních technologií a změny ve stylu řízení. [10]

Zejména v posledních dvou desetiletích se prosazují ve vývoji manažerského účetnictví tyto nové tendence:

- čím dál větší důraz, aby informační subsystém uspokojoval rostoucí manažerské potřeby, než aby respektoval principy, zásady a metody účetního zobrazení, a tak se

o manažerském účetnictví začíná hovořit jako o systému manažersky orientovaných hodnotových informací,

- integrální spojení hodnotového (finančního) řízení s řízením věcné (naturální) stránky podnikatelského procesu; to se v určitých oblastech projevuje i změnou priorit v jejich vzájemném vztahu,
- různé nástroje a metody sloužící pro vytvoření kvalitní informační báze pro podporu strategického podnikového řízení,
- změna vztahu k časové hodnotě účetní informace, využívané v operativním a taktickém časovém výhledu; zdůraznění současných požadavků na zpracování tzv. reportů význam řešení rozhodovacích úloh a rychlosti jejich poskytování,
- snaha překonat úzkou disciplinární orientaci mezi nástroji a metodami řízení z pozice managementu, a to zejména vytvářením široce zaměřených systémů řízení. [5]

Všechny uvedené tendence jsou na jedné straně obohacením manažerů pro jejich řízení podnikatelského procesu za pomoci všestranně lepší informační podpory, ale na druhé straně na ně kladou vyšší nároky, pokud jde o schopnost účelně kombinovat a propojovat vzájemné, relativně složité a vzdálené vztahy příčin a následků. Nebezpečím tzv. přeinformovanosti a obtížnosti interpretace zjištěných skutečností je možné do jisté míry eliminovat racionální vizualizací vztahů, grafickým vyjádřením stavů a vývojových tendencí. [5]

2.7 Reporting v manažerském účetnictví

Reporting je souhrnný systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které slučují informace pro management podniku. Stanovená kritéria řízení výkonnosti neboli klíčové ukazatele výkonnosti jsou významnou součástí reportingu a jsou uplatňovány v rámci hodnocení skutečného vývoje ve srovnání s vytyčenými cíli a úkoly. Systém účinných kritérií řízení je vícekritériální a zahrnuje interní propojení řízení klíčových faktorů vývoje výkonnosti např. využívaných aktiv, kapitálu, získaných výnosů, vynaložených nákladů včetně využití potřebné kombinace finančních a nepeněžních kritérií. Týmy pracovníků mají stanovené období, v jehož průběhu by měly zajistit dosažení hodnocených výsledků. Syntetické finanční ukazatele zahrnují zejména výnosnost kapitálu a nejčastěji jsou využívány v poměrně samostatných částech podniku. [9]

Oproti tomu analytická kritéria jsou používána pro vnitropodniková střediska s ohledem na rozsah jejich pravomocí a odpovědnosti zejména v oblasti řízení nákladů, ve

vhodné kombinaci s nepeněžními kritérii pro znázornění časové náročnosti a kvality uskutečňovaných činností.

Výkazy výsledků činností je možné detailněji zkoumat v nejrůznějších průřezech. Jako hlavní průřezy je možné označit členění dle skupin a druhů výkonu, dle středisek a dle zákaznických skupin. Cílem je vybudování systému interních výkazů výkonnosti na všech primárních úrovních a průřezech řízení, které jsou zásadní pro dosažení strategických cílů. Zároveň by měla být ve všech těchto průřezech zkoumána stejná měřítka, i když nejsou přímo srovnatelná, např. ziskovost, kvalita a spolehlivost. Jelikož uživatelů reportingu může být mnoho a navíc s velice různými požadavky, což klade na obsahovou i formální stránku reportingu značné nároky, nedílnou součástí reportingu je i výběr, zpracování, formální úprava a distribuce informací, které jsou určeny pro nejrůznější skupiny uživatelů. Přitom každý řídicí pracovník by měl mít přístup jenom k těm informacím z reportingu, které svou činností ovlivňuje, a to ve srozumitelné a přehledné podobě. K souhrnnému systému informací má přístup pouze vrcholový management. [9]

Při navrhování a realizaci systému podnikového reportingu by měly být provedeny především tyto kroky:

- rozpoznat uživatele výkazů a zjistit jejich individuální požadavky a potřeby s ohledem na obsah, formu i čas poskytovaných informací,
- odlišit obsah výkazů z hlediska potřeb uživatelů externích i interních,
- zvolit vhodnou formu výkazů, a to buď v tištěné, nebo elektronické podobě, případně oběma způsoby, vymyslet a používat jednotný vzhled výkazů a měnit jej co nejméně z důvodu snadné orientace a především možnosti srovnávat údaje v čase,
- vybrat vhodný způsob šíření výkazů, separovat důvěrné informace od ostatních a zabezpečit jejich ochranu,
- zkoumat, zda jsou zveřejněné reporty pro adresáty přehledné a srozumitelné a zjišťovat jejich podněty a připomínky ke zdokonalení systému reportingu. [9]

Při dodržení těchto podmínek je možné vytvořit reporting jakožto funkční nástroj, který může být přínosný v mnoha oblastech. Kvalitní reporting přispívá nejen ke zkvalitnění řízení podniku, ale i k vybudování jeho dobrých vztahů s obchodními partnery, zaměstnanci, státními institucemi, spolupracujícími podniky i širokou veřejností. V tomto kontextu se reportingem rozumí nástroj systému public relations, který si soudobé podniky vytvářejí, aby posílily své pozice. Velice důležitou a samostatnou záležitostí reportingu je vztah externího

a interního reportingu, tedy obsah a pojetí zveřejňovaných informací ve výkazech finančního účetnictví. [9]

2.7.1 Externí a interní výkaznictví

V podstatě je možné rozdělit uživatele na externí a interní. Externí uživatelé mají přístup jen ke zveřejňovaným informacím, tedy k externím výkazům finančního účetnictví, tvoří poměrně rozsáhlou škálu jednotlivců, obchodních partnerů, oprávněných kontrolních orgánů, zájmových skupin atd.

Mezi ty nejdůležitější náleží:

- zaměstnanci podniku – nenesou zodpovědnost za řízení firmy, zajímá je především vývoj mezd, sociální pojištění, přístup k odbornému růstu a vzdělání, kvalita pracovních podmínek atd.,
- spolupracující podniky – odběratelé, dodavatelé, banky jako věřitelé apod.,
- státní instituce – především v souvislosti s výkonem kontrolních funkcí ve vztahu k činnostem podniku, například finanční úřad, správa sociálního zabezpečení, úřad práce, inspekce životního prostředí, hygienická služba atd.,
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst, které mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku s daným regionem,
- široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity, například v oblasti životního prostředí. [9]

V relativně rozsáhlém spektru externích uživatelů drží výhradní postavení vlastníků podniku neboli investor. V podnicích s oddělenou vlastnickou a řídicí funkcí nemá vlastník přímý přístup k detailním informacím o činnosti podniku. Zájmy vlastníků kapitálu, které jsou institucionálně zastoupeny regulativními orgány kapitálových trhů a burz, mají v současné době důležitý vliv na formulaci obsahu a vypovídací schopnosti externích výkazů, a to pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Interní uživatelé mají rozhodovací kompetence a také odpovědnost za výsledky činnosti podniku. Interní uživatelé jsou samotní vlastníci, pokud zastávají manažerské funkce a management na různých úrovních podnikového a vnitropodnikového řízení. [9]

2.7.2 Vztah vlastníka a managementu

Postavení vlastníka může mít mnoho podob, ale nejčastěji se vyskytují dva modely. První model je význačný posláním vlastníka investovat do podniku prostředky a především dosáhnout co největšího zhodnocení vloženého kapitálu. Vlastník se nijak nezúčastňuje řízení

podniku, ani na něj nemá přímý vliv a informace čerpá jen z oficiálně vystavených zpráv. Pouze na valných hromadách uplatňuje vlastník svůj vliv, může zde spolurozhodovat o rozdělení zisku, o členech v dozorčích a statutárních orgánech podniku, o důležitých investičních plánech, o změnách ve vlastním kapitálu a dalších faktech, které dle stanov společnosti spadají pod působnost valné hromady.

V druhém modelu vlastník využívá rozhodujícího vlivu na podnik v rámci řízení činnosti podniku a hlavně směřuje k maximalizaci ekonomických cílů, popřípadě ekonomických cílů celé skupiny podniků. Vlastník má možnost ustanovit nejvyšší management a participovat tak na taktickém, strategickém a rovněž operativním řízení ovládaného podniku. Přístup vlastníka k informacím již není omezen díky jeho vlivu, dokonce může požadovat informace dle potřeby. Často se v praxi prolínají prvky obou modelů. Pro anglosaskou oblast se silným vlivem kapitálových trhů je typický zejména první model, kde bylo vlastnictví kapitálu v dějinách roztrženo mezi jednotlivé investory a kde je velká pozornost věnována výkazům finančního účetnictví a oddělenému vykazování informací pro řízení. Oproti tomu druhý model je typický pro kontinentální Evropu, kde se podniky vyskytují ve vlastnictví institucionálních investorů a finančních organizací, které mají zástup v řídicích orgánech podniku a přístup k interním informacím. Výkazy finančního účetnictví slouží k potřebám externích uživatelů. [9]

Nároky vlastníků a managementu na obsah reportingu jsou různé, je tak výhodnější vycházet z modelové, tedy zjednodušeně vymezené diferenciace kompetencí a odpovědnosti vlastníků a managementu. V tomto případě statutární orgány fungují jako komunikační spoj mezi vlastníky a managementem, jejichž úloha se odvíjí od podílu na řízení, které vykonávají a na rozsahu pravomocí vyslaných vlastníkem. V tomto modelovém pojetí je podnik chápán vlastníkem jako investice, která mění svou velikost, konkrétní podobu a je předmětem koupě a prodeje. Vlastníka zajímá zejména míra zhodnocení vloženého kapitálu činností podniku a její srovnání s jinými investičními variantami. Na druhé straně management pohlíží na podnik jako na záměrně vytvořený subjekt, který mění vynaložené zdroje na výkony, jejichž prodej přináší podniku zisk. Hlavním zdrojem úspěchu pro management je vlastní řízení postupu produkce výkonu, optimalizace struktury a objem prodaných výkonů a efektivní motivace vedoucích pracovníků na všech stupních vnitropodnikového řízení. [9]

Informační obraz skutečnosti by měl být zpracován jediným způsobem do uživatelsky různých subsystémů účetních informací. Záležitost vztahu interního a externího reportingu, tedy manažerského a finančního účetnictví, by měla být chápána nejenom jako pouhé technické zpracování informací s upozorněním na množstevní rozdíly, které v obou

systémech vznikají, ale i jako nástroj komunikace – společný „účetní jazyk”. Manažerské účetnictví nabízí vhodným způsobem sjednotit interní reporting s externím výkaznictvím pro vlastníky.

2.7.3 Základní charakteristické vlastnosti interního reportingu

Vedoucí pracovníci na různých pozicích využívají interní reporting nejen jako nástroj při rozhodování, ale také jako nástroj vrcholového řízení, pomocí kterého je možné získat informace o plnění jednotlivých, předem stanovených cílů, a to na každém stupni podnikové hierarchie a v každé sféře podnikání. Systém výkaznictví by měl obsahovat veškeré důležité oblasti a úrovně vyskytující se v podniku. Obsah, četnost vyhotovování a úprava zpráv a výkazů se odvíjí od požadavků určitého podniku. [9]

Reporting je z pohledu běžně či výjimečně poskytovaných zpráv členěn na:

- Standardní – jde o zprávy vyhotovované v pravidelných, časových intervalech, které mají předem stanovenou strukturu, např. informace o skutečných hodnotách či analýze odchylek. Běžné je roční, čtvrtletní a měsíční předkládání zpráv, ale podle potřeby lze nastolit i týdenní nebo dvoutýdenní cyklus vyhotovování výkazů. Souběžně s tím je nutné počítat s nákladovou náročností poskytovaných informací a jejich využitím;
- Mimořádný – zprávy se vyhotovují na požádání a mohou být mimořádně buď z pohledu obsahu, nejsou tedy běžně vyhotovovány, např. mimořádné zprávy a analýzy, třeba analýza sortimentních skupin či rizika, nebo z pohledu termínu vyhotovení, ale se standardní strukturou.

Důležitou část podnikového zpravodajství zpravidla tvoří standardní cyklické reporty o hospodaření podniku. Hlavním hospodářským cyklem je rok, což vychází ze zásad externího výkaznictví – ze zákonné povinnosti akciových společností poskytnout výsledky svého hospodaření v podobě auditovaných finančních výkazů, čili výsledovky, rozvahy a výkazu peněžních toků. [9]

Většina podniků však sestavuje a využívá i čtvrtletní a měsíční reporting, jelikož roční perioda je pro ně příliš dlouhá z pohledu operativního řízení. Pro analytické monitorování nejdůležitějších položek výnosů, oběžných aktiv, nákladů a závazků jsou vyhotovovány i reporty v rámci denního, týdenního nebo dvoutýdenního cyklu s ohledem na pracnost a efektivnost podrobně poskytovaných analýz a reportů. I když se struktura interních zpráv může lišit, běžně se lze setkat se členěním na primární komplexní reporting a několik dílčích reportů podle jednotlivých oblastí podnikových činností nebo podle vnitropodnikových organizačních jednotek u vnitřně strukturovaných podniků. V komplexním reportingu jsou

většinou zahrnuty hlavní finanční ukazatele o hospodaření podniku jako celku za dané období, jejich porovnání s plánovanými hodnotami a eventuálně porovnání s hodnotami ukazatelů minulého období. [9]

V podnicích se často využívá i analýza trendu předešlých dvanácti měsíců. Ke zprávám by měl být připojen komentář, který interpretuje mimořádně odchylky od plánovaných hodnot a rozebírá možnosti jejich příčin. Větší důraz by měl být kladen na komentáře, aby pouze neopakovaly to, co je již patrné z grafů a tabulek. Také je potřebné promyslet odlišení zpráv s ohledem na rozdílné potřeby manažerů na různých stupních hierarchie a v různých sférách podnikových činností. Zpravidla se dílčí reporty třídí podle oblastí např. na výrobní, obchodní, marketingové či personální. Jejich složení již není tak striktní a vyplývá ze zvláštnosti a zvyklostí konkrétního podniku.

2.7.4 Členění činností podniku

Jedním z nejvýznamnějších rozdílů mezi interním a externím reportingem je jejich zaměření na primární způsoby zhodnocení vložených zdrojů:

- Zhodnocení, které plyne z investičních a finančních aktivit podniku realizovaných za účelem zhodnocení zdrojů bez využití transformačního procesu. Konkrétní formou tohoto zhodnocení jsou například odměny za poskytnutí práva využívat aktiva, zisk z prodeje finančních aktiv a investic nebo odměny vlastníků za poskytnutí kapitálu;
- Zhodnocení plynoucí z prodeje vytvořených výkonů, tedy ze schopnosti podniku přeměnit vynaložené zdroje na výkony, které požaduje kupující. Jde o zhodnocení z hlavní výdělečné činnosti podniku.

Podnik je založen pro hlavní výdělečnou činnost, která je pro podnik typická a pro kterou pořídil zásoby a dlouhodobý a hmotný a nehmotný majetek. Výdělečnou činností si podnik buduje své postavení na trhu. [9]

2.7.5 Vztah finančního řízení podniku jako celku a řízení procesu tvorby výkonů

Vrcholový management nebo vlastník, jestliže na management nedelegoval kompetence, je zodpovědný za finanční a investiční aktivity, kdežto na zhodnocení zdrojů v hlavní výdělečné činnosti se podílejí veškeré podnikové útvary. Z tohoto důvodu je předmětem zájmu interního reportingu zejména informační podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti. Vhodným ukazatelem měřící výsledek hospodaření hlavní výdělečné činnosti je zisk před úroky a zdaněním. Zhodnocení kapitálu v hlavní výdělečné činnosti, za jejíž řízení je zodpovědný management, se uskutečňuje nepřímo přes realizaci prodaných výkonů. [9]

Ze strany managementu je klíčem k úspěchu zákazník a postavení na trhu, nikoliv samotný kapitál vložený do podniku. Management se u měření výsledku hospodaření orientuje hlavně na tu část činností, která má vliv na zisk z hlavní výdělečné činnosti. Jenom úzká skupina vedoucích pracovníků vrcholového managementu je z pohledu řízení odpovědná a kompetentní za výsledek vedlejších činností podniku, tedy investičních a finančních aktivit. Z rozdílných zájmů vlastníků a manažerů tím plynou různé požadavky na informační zajištění řízení výkonnosti podniku. Zájem vlastníků je zaměřen na hodnocení zisku podniku jako celku, který je ovlivněn jak výsledkem z prodeje výkonů zákazníkům, tak i výsledkem veškerých investičních i finančních aktivit včetně optimalizace daňového vlivu.

Vymezení kompetencí finančního ředitele je relevantní pro vypovídací schopnost informací reportingu. Hlavně je podstatné odlišit pravomoci finančního řízení podniku jako celku. Partnerem vlastníků společnosti je finanční ředitel, jehož úkolem je dohlížet na finanční pozici, celkovou výkonnost podniku a řízení celkové finanční stability. Finanční ředitel je zástupcem podniku při jednání s bankami a dalšími finančními institucemi. V rámci organizační struktury by měl být finanční ředitel přímo podřízen generálnímu řediteli nebo jeho zástupci pro finanční oblast. Podstatou efektivního reportingu a vlastního řízení podniku je odlišení a respektování pravomocí finančního řízení a pravomocí v oblasti informační podpory řízení ve vazbě na daňové a finanční účetnictví a také koncipování odlišnosti interního a externího výkaznictví. [9]

3. Náklady a výnosy z pohledu manažerského účetnictví

Náklady jsou velice různorodá ekonomická kategorie a tvoří velice rozmanitý celek. Jejich součástí jsou různé složky, které spolu přímo nesouvisí, navzájem se nepodmiňují a ani je není možné spojovat.

Jsou rozděleny podle toho:

- z jakých ekonomických zdrojů se pořizují,
- jakou funkci v procesu plní,
- jak jsou projeveny a jak reagují na vliv různých faktorů.

Aby bylo možné se v nich vyznat a pracovat s nimi, musí být klasifikovány do určitých skupin dle různých hledisek. Každé hledisko dělení nákladů pak preferuje určitou vlastnost či skupinu vlastností. Tím je lze uspořádat do určitých logických celků, které mají určitou vypovídací schopnost a význam.

Nejvíce používané členění nákladů v účetnictví je podle:

- druhů vynaložených ekonomických zdrojů neboli druhové členění nákladů,
- účelu jejich vynaložení, neboli účelové členění nákladů,
- závislosti na změnách objemu výroby neboli rozsahu,
- potřeb rozhodování. [1]

3.1 Druhové členění nákladů

Hlavně požadavky, vyvolané řízením podniku jako celku a nezbytnost znát k tomu naturální podstatu podnikem spotřebovaných zdrojů, vyžadují vykazování nákladů v druhovém členění. Jde o členění nákladů dle nákladových druhů, kdy nákladovými druhy jsou věcně stejnorodé položky nákladů. [3]

Za nákladové druhy se tak považují:

- spotřeba materiálu i včetně spotřeby energie,
- spotřeba a užití externích prací a služeb, jako např. výrobních kooperací, poradenských, telekomunikačních, opravářských a jiných služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění,
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- finanční náklady, jako jsou např. pojistné, bankovní výlohy, nákladové úroky apod.

Nákladové druhy, které vstupují do podniku, je možné charakterizovat takto:

- jako prvotní náklady zachycované hned při jejich vstupu do podniku, [3]
- jako externí náklady vznikající spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů,
- jako náklady jednoduché, které už není možné dále členit na jednodušší složky.

Členění nákladů dle nákladových druhů je důležité zejména proto, že:

- poskytuje informace o spotřebě příslušných vstupních ekonomických zdrojů a tím i o vztahu podniku k okolí,
- zajišťuje vazby hlavního podnikového rozpočtu k ostatním částem plánu podniku a především se často používá ve výkazu zisku a ztráty; vzhledem k tomu je členění nákladů podle nákladových druhů primárním členěním nákladů ve finančním účetnictví,
- u nákladového účetnictví se používá při sestavování rozpočtů a odpočtů středisek, zde ale už v kombinaci s dalším analytickým členěním, které vyjadřuje vztah spotřeby nákladových druhů k danému účelu; to je vyvoláno jedním z hlavních úkolů nákladového účetnictví, a to kontrolou přiměřenosti spotřeby ekonomických zdrojů.

V členění nákladů středisek se kromě prvotních nákladů nacházejí i nákladové položky, představující spotřebu vnitropodnikových výkonů. Jde o tzv. druhotné náklady, které vznikají v důsledku spotřeby výkonů, již předtím vyrobených ve vlastním podniku. Jde rovněž o náklady interní, kde podnik vystupuje jako vlastní dodavatel a náklady složené mající komplexní charakter, tzn., že jsou složeny z několika druhů prvotních nákladů, spotřebovaných při vytvoření daného vnitropodnikového výkonu. [3]

3.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů dle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů a tím nenabízí možnost kontroly přiměřenosti spotřeby nákladů. K hodnocení přiměřenosti vznikajících nákladů je tak nutné využít členění nákladů podle účelu, tj. dle činností, který vyvolávají jejich vznik. V první řadě zde patří členění nákladů podle výkonů, dále členění nákladů podle jednotlivých výrobních a nevýrobních činností. [3]

Základem členění nákladů z hlediska účelu je členění podle jejich vztahu k příslušnému technologickému procesu na:

- náklady technologické, které se týkají stanovené kalkulační jednotice, tj. vzniklé jenom v daném technologickém procesu, tedy v procesu přeměny ekonomických zdrojů při výrobě daného výkonu,
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu.

Technologické náklady týkající se příslušné kalkulační jednotice, přímo příčinně souvisejí s technologickými operacemi při výrobě daného výkonu. Stanovení technologických nákladů ani kontrola jejich výše nepřináší v podstatě žádné problémy. Základem úkolu jsou náklady, které jsou stanoveny na základě norem spotřeby vstupů do technologického procesu. Tyto náklady jsou vykazovány samostatně za každý výkon ve stanovených kalkulačních položkách. Jsou to náklady jednicové.

Do jednicových nákladů se zahrnuje:

- jednicový materiál,
- jednicové mzdy,
- ostatní jednicové náklady. [3]

Náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek logického průběhu výrobní či jiné činnosti obsahují nejen náklady na její obsluhu, zajištění a řízení, ale zároveň tu část technologických nákladů, která se týká technologického procesu příslušné činnosti jako celku a je spjata bezprostředně s určitým obdobím a ne s jednotlivými výkony. Nákladový úkol je u těchto nákladů stanoven ve vztahu k určitému časovému období. Současně je úkol stanoven i podle místa vzniku, tj. ve kterém útvaru je daný náklad spotřebován. Jsou to náklady režijní. Svou povahou patří režijní náklady jak mezi fixní náklady, tak i mezi náklady variabilní a některé jsou smíšené, tzn. zčásti fixní a zčásti variabilní. Členění nákladů na jednicové a režijní, využívané při kalkulování je nazváno jako kalkulační členění nákladů. [3]

3.3 Kalkulační členění nákladů

Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale i rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu vyrobit či koupit, preferovat či potlačit výrobu konkrétního druhu výrobku a zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu, vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním či dílčím výkonem. Toto přiřazení nákladů k výkonu či jeho části se nazývá kalkulační členění nákladů. [5]

Kalkulační členění je specifickým typem účelového členění nákladů. Do jisté míry se tedy na ně vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Jinak je samozřejmě zajištění těchto úloh reálnými informacemi jedním z nejsložitějších v rámci členění nákladů vůbec. Jejich složitost vyplývá z toho, že podnikatelský proces je zpravidla komplikovaným systémem sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem bezprostředních, ale i s výrazně širším množstvím zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu. Předběžné určení či následné zjištění určité proporce nákladů těchto činností na určitý výkon je pak často spíše abstrakcí a záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v celé šíři.

I v této souvislosti je potřeba mít opět na mysli účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, tj. rozhodovací problém, který je nutné pomocí tohoto přiřazení řešit. Je patrné, že např. jiný objem nákladů, resp. jiný postup pro jejich rozvržení na vyráběný sortiment bude použit pro zjištění výchozích cen výrobků, jiný pro kontrolu hospodárnosti a jiný v krátkodobém rozhodnutí, zda jeden z výrobků lze prodat za dočasně sníženou cenu na doplňkovém trhu. Uvedený účel je pak nutné respektovat i v pozdějších, následujících rozhodnutích. [5]

3.3.1 Přímé a nepřímé náklady

Z pohledu příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednici), a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, je možné opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů.

A to na náklady:

- přímé, které bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu,
- a nepřímé, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Je patrné, že do první skupiny patří téměř veškeré jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s vykonáváním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Vzorem takového nákladu může být náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku nebo náklad na jeho reklamu. [5]

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu) je však obvykle společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však potřeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se poté přičítají nepřímo pomocí stanovených veličin. [5]

3.4 Náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby

V závislosti na změnách objemu prováděných výkonů lze náklady rozdělit do dvou základních skupin, a to:

- náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výkonů ve své absolutní hodnotě mění, při zvýšení objemu výkonů se zvyšují a při poklesu objemu výkonů klesají, jsou tedy na změnách objemu závislé a jsou proměnlivé, nazývají se variabilní,
- náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výkonů ve své absolutní hodnotě nemění, při zvýšení či poklesu objemu výkonů zůstávají neměnné, jsou tedy na změnách objemu nezávislé, jsou to náklady stálé, nazývají se fixní. [1]

3.4.1 Variabilní a fixní náklady

Variabilní náklady

Variabilní náklady reprezentují vklady, které lze ekonomicky dělit a vkládat je do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů, a to v čase, v němž jsou uskutečňovány. Mezi variabilní náklady patří spotřeba materiálu, úkolová mzda dělníků, spotřebovaná služba atd.

Fixní náklady

Fixní náklady opačně představují vklady, které není možné ekonomicky dělit. Vkládat do jednotlivých procesů je lze jenom zprostředkovaně pomocí matematicko-ekonomických výpočtů, tzn. nepřímo. Typickým fixním nákladem jsou odpisy výrobních zařízení, časové mzdy pracovníků, některé služby, kde je sjednána pravidelná platba bez ohledu na objem vyprodukované výroby apod. [1]

Nelze říct, že náklady je možné vždy přesně rozdělit na fixní a variabilní. Některé náklady mají nebo mohou mít částečně povahu variabilní a částečně fixní. Příkladem je např. spotřeba energie, která může být neměnná ke vztahu k danému objemu výroby, neboť je výrobními zařízeními spotřebovávána v každém případě. K její změně dojde až s překročením výroby natolik, že je nezbytné zapojit další zařízení. Znamená to, že bude až do doby, než bude zapojeno nové zařízení, stálá jinak řečeno fixní. Ovšem působí zde cenový faktor (např.

změny cen dodavatele energie), který působí v energetice často a není možné jej individuálně ovlivnit. Díky tomuto faktoru se stane i tento náklad variabilním. [1]

V důsledku na změnách objemu výroby jsou známy následující nejužívanější kategorie nákladů, a tedy:

- celkové náklady,
- průměrné náklady,
- přírůstkové náklady.

Celkové náklady

Představují celkovou výši nákladů vynaložených na určitý objem výkonů. Znázorňují, jaké množství nákladů je nutné vynaložit pro to, aby se mohl uskutečnit požadovaný objem výkonů.

Průměrné náklady

Průměrné náklady představují podíl celkových nákladů, který je nutné vynaložit na jednotku výkonu, a to při určitém objemu. Používá se k měření hospodárnosti, tj. stupeň využití vynaložených prostředků:

- pokles průměrných nákladů hospodárnost zvyšuje,
- růst průměrných nákladů snižuje hospodárnost.

Přírůstkové náklady

Jsou to takové náklady, které vyjadřují přírůstek celkových nákladů vyvolaný změnou objemu výkonů v daném rozmezí. To znamená, že znázorňují zvýšení celkových nákladů, které nastane při růstu výkonů, ale hodnota zvýšení platí pouze pro konkrétní stanovený interval (rozmezí). Při jiné změně, která neodpovídá intervalu, dochází k dalším změnám celkových nákladů. [1]

Variabilní náklady se mohou měnit v návaznosti na změny objemu výroby, a to:

- ve stejném rytmu jako objem výroby, jsou proporcionální,
- rychleji než objem výroby, jsou nadproporcionální,
- pomaleji než objem výroby, jsou podproporcionální.

Fixní náklady se vážou na určitý objem výkonů, na jehož uskutečnění jsou schopny se podílet, mají charakteristické znaky:

- jsou vázány maximální kapacitou (schopností účastnit se uskutečňování určitého objemu výkonů v určitém časovém rozmezí),

- využití kapacity ve vztahu k fixním nákladům má přímý vliv na hospodárnost dané aktivity (se zvyšováním objemu výroby a tím využíváním kapacity se průměrné fixní náklady snižují).

Rovnováhu mezi celkovými náklady na určitou aktivitu a celkové výkony vyjadřuje tzv. bod zvratu, což je moment, kdy jsou všechny náklady kryty výkony, tzn. okamžik, kdy je zajištěna jejich návratnost. [1]

3.4.2 Relevantní a irelevantní náklady

Pro členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti, je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Principem porovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne.

Rozčlenit náklady dle odpovědnosti je možné na:

- Relevantní náklady – náklady důležité z pohledu daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit;
- Irelevantní náklady – náklady, které jsou pro dané rozhodnutí nepodstatné, jelikož změna varianty neovlivňuje jejich výši.

Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, představované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. [5]

3.4.3 Oportunitní náklady

Kvantifikace oportunitních nákladů je založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě zabraňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Omezenost ekonomických zdrojů neumožňuje účetní jednotce uskutečnit veškeré možnosti, ale jenom některé z nich. K tomu, aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je potřebné, aby odmítnuté alternativy přinášely prospěch nižší. Oportunitní náklady jsou tedy charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se účetní jednotka připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neprovozuje. Na rozdíl oportunitní výnosy představují náklady, kterým se účetní jednotka tím, že danou alternativu dalšího vývoje neprovozuje, vyhýbá.

V praxi je využití oportunitních nákladů velmi široké. Uplatňují se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, hlavně v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti (např. kapacitou svého zařízení). [5]

3.4.4 Náklady vázané k rozhodnutí

Nejobecnější, především strategicky využívanou kategorií nákladů jsou tzv. náklady vázané k rozhodnutí (Committed Costs). Vázané náklady se vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Hovoří se o nich hlavně v souvislosti s vývojem a konstrukčním, resp. technologickým řešením výrobků, které podstatně vymezují budoucí úroveň jejich nákladů.

Důležitost těchto nákladů vzrostla na základě empirických průzkumů, které dokumentují, že:

- Úroveň nákladů, vázaných na řešení výrobků ve vývojové a přípravné fázi činí 80 – 85 % veškerých nákladů, které jsou v souvislosti s produktem vynaloženy za dobu jeho životnosti;
- Efektivně vynaložené náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobků je možné osmi až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu.

Nejvýznamnějším základním přínosem této kategorie je její zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit. [5]

3.5 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nekončí rozpoznáním účelového vztahu nákladu k nositeli, který vyvolal jejich vznik. V dalším kroku se konkretizuje vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů.

3.5.1 Odpovědnostní středisko

Výchozím okamžikem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění dle místa vzniku nákladů. Na to však nutně musí navázat členění dle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady do odpovědnosti přiřazeny, se pojmově vymezují jako odpovědnostní střediska. Odpovědnostní středisko je pojem, jenž se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. Tato struktura bezprostředně navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezení oblasti a stupně pravomoci a odpovědnosti především vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podobě (jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněn rozhodovat, za co je odpovědný). [5]

Smyslem ekonomické struktury je poté stanovit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků. To

znamená, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a tvořit podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií. Z pohledu úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek (nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové, a výdajové). [5]

3.5.2 Druhotné (interní) náklady

Rozdělení nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je první etapou informačního zajištění potřebného k řízení odpovědnostních středisek. Na tuto první etapu je však třeba navázat i způsobem spojení, který by umožnil zobrazení kooperační vazby mezi útvary a určení odpovědnosti za hodnotové efekty (např. za úspory nebo překračování nákladů) těch výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku.

Primárními předpoklady tohoto spojení jsou:

- vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek tak, aby bylo možné vyjádření a kvantifikace jejich nákladů,
- identifikace dílčích výkonů, které tyto výkony předávají jiným vnitropodnikovým útvarům,
- ocenění těchto výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových (predací) cen. [5]

Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky se tedy provádí systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, resp. přijímané výkony. Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, jsou označovány jako náklady interní. Jejich výše je vyjádřena množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním.

Důležitými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady:

- druhotné (z pohledu podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé – poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo),
- složené (jelikož je lze z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám – druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány). [5]

3.6 Členění výnosů

Kromě externích (odbytových) výnosů jako hodnotového ekvivalentu prodaných výkonů se v nákladovém účetnictví objevují interní (vnitropodnikové) výnosy, které se

vztahují k výkonům, provedeným v daných vnitropodnikových útvech. Obsahově mají externí i interní výnosy rozdílné charakteristiky. Pro oba druhy výnosů je však příznačný účelový vztah k produktům podnikové činnosti.

Výnosy účetní jednotky lze členit na několik vzájemně odlišných skupin:

- výnosy za vlastní výkony a zboží, je možné je členit dle druhů výrobků, dle skupin odběratelů atd.,
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, které znázorňují tzv. změny stavu hotových výrobků, polotovarů a nedokončené produkce,
- aktivace majetku a zboží, vyrobeného ve vlastní režii, aktivace vnitropodnikových služeb, spotřebovaných v podniku, aktivace hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku, který je vyroben v podniku,
- jiné provozní výnosy (např. prodej dlouhodobého majetku podniku),
- finanční výnosy (kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry, úroky apod.),
- mimořádné výnosy. [3]

Interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikových útvarů (středisek) a představují tedy individualitu manažerského účetnictví.

Jsou sledovány ve výrobních střediscích, přitom jde především o:

- převod režie, která znázorňuje úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko podílelo,
- převod nákladů řídicích útvarů výroby (např. střediska vedení provozu), znázorňující úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů výrobních (řízených) středisek.

Jsou také sledovány ve správních střediscích, kde jde především o:

- převod správní režie jako ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení,
- převod nákladů sankčního charakteru (např. interní penále),
- převod k zúčtování (účetně technické převody, například správní režie ze správních středisek do zúčtovacího střediska správní režie). [3]

Ve střediscích obslužných, dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům, zde jde nejčastěji o výkony:

- údržbářské a opravářské,
- energetické,
- dopravní apod.

Interní výnosy jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami, stanovenými pro každý druh vnitropodnikových výkonů. [3]

Dle mého názoru je nejčastěji využívaným členěním nákladů členění druhové, které účetní jednotky využívají ve finančním účetnictví při sestavování druhové výsledovky. Prostřednictvím druhového členění nákladů je možné uskutečňovat agregace za jednotlivé úrovně různých struktur uvnitř účetní jednotky. Ovšem pro řízení na nižších úrovních je použití druhového členění nákladů omezené z důvodu, že nevyjadřuje příčiny vynaložení nákladů a tím management nemůže vhodně posuzovat racionalitu podnikatelských činností. A tak se pro řízení hospodárnosti vnitřní podnikatelské činnosti používá účelové členění nákladů. Specifickým typem účelového členění nákladů je kalkulační členění, které využívají účetní jednotky sestavující kalkulace nákladů. Účetní jednotky využívající rozhodovací úlohy, k nim potřebují členit náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby.

3.7 Základní pojmy a kritéria manažerského účetnictví

Tato kapitola je zaměřena na vymezení základních pojmů a kritérií, s nimiž manažerské účetnictví pracuje.

3.7.1 Náklady jako základní pojem manažerského účetnictví

Finanční účetnictví vymezují náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který je projeven poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.

Toto vymezení je charakteristické nejen tím, že je spolu s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření zisku ve finančním účetnictví, ale také dalšími rysy:

- Významnou volností vztahu mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti, jejímž smyslem je zhodnocovat kapitál vlastníka. Náklady v tomto smyslu zahrnují nejen úbytky kapitálu vlastníka vynaloženého v souvislosti s předmětem podnikání, ale i např. výdaje společenského charakteru (např. dary) a položky rozdělující konečný výsledek činnosti (odměny orgánům společnosti, plnění fiskálních povinností a náklady na reprezentaci); [5]
- Snahou o zobrazení i takových úbytků vlastního kapitálu, které k jeho zhodnocení v budoucnosti nepovedou. Takovým úbytkem by mohla být ztráta hodnoty určité složky majetku v důsledku vlivů, jaké provázejí podnikatelskou činnost (ta je

vyjádřena např. odpisy nedobytných pohledávek či tvorbou opravných položek) nebo působením mimořádných vlivů (např. škoda ze živelné pohromy).

Naopak náklady v manažerském účetnictví jsou charakterizovány jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů účetní jednotky, které účelově souvisí s ekonomickou činností.

Pro toto vymezení zdůrazňující nikoliv jen potřebu následně zobrazit jejich reálnou výši, ale především nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, jsou podstatné zejména následující rysy:

- **Účelnost** – nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti;
- **Účelový charakter** – smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení; k tomu dojde jen při vytvoření takové složky majetku, která přinesla (přinese) větší ekonomický prospěch než kolik byl původní náklad; podstatnou vlastností takto chápaného nákladu je tedy jeho relativně těsný vztah k výkonům (k pracím, výrobkům, službám či k jiným ekonomickým aktivitám), tvořícím předmět činnosti podniku. Někdy se v této souvislosti hovoří o tzv. nositeli nákladu. [5]

3.7.2 Časový rozměr nákladů manažerského účetnictví

Zásadní význam, mezi pojetím nákladů z hlediska manažerského a finančního účetnictví, má jejich časová odlišnost.

Z hlediska manažerského účetnictví se projeví náklad už v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. Toto vynaložení ovšem zpravidla nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře (nákup materiálu, zboží či strojního zařízení).

Nákladem z hlediska finančního účetnictví se však stane až v okamžiku, kdy tento zdroj vyčerpá svou užitečnost (např. tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi).

Náklady produktu a náklady období

Zvláštní forma vzájemného vztahu obou těchto pojetí je zobrazení výrobní činnosti nebo vytváření jiných aktiv vlastní podnikovou činností (ve vlastní režii). [5]

Náklady vynaložené v souvislosti s touto činností je možné rozdělit do dvou skupin:

- Na takové, jejichž vynaložení je vyjádřeno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva. tyto náklady jsou aktivovány v ocenění tohoto aktiva a až do momentu jeho prodeje se vykazují jako část aktiv v rozvaze; takto vyjádřené

náklady se obecně nazývají jako náklady produktu nebo náklady dosud nespotřebované;

- Na ty, jejichž vynaložení je chápáno jako vyčerpání ekonomického zdroje a které se tedy už v hodnoceném období projeví úbytkem aktiv či přírůstkem podnikových závazků souvztažně se snížením zisku běžného období. Tyto náklady jsou obecně nazývány jako náklady období či náklady spotřebované.

3.7.3 Náklady a hlavní kategorie ekonomického řízení podniku

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze vyvodit některá významná kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit, která jsou tématem zobrazení v manažerském účetnictví. [5]

Hospodárnost

Základním kritériem pro vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů je hospodárnost. Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém je dosaženo žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.

Prosazuje se dvěma základními cestami, a to:

- Formou úspornosti, té je dosaženo tak, že žádoucí výkony podniku jsou zajištěny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Úspornost se projevuje jako skutečné snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů. Její využití přichází v úvahu hlavně u nákladů, jejichž čerpání je bezprostředně spojeno s konkrétním druhem výkonu (aktivity) nebo dokonce s jeho jednotkou;
- Formou výtěžnosti, té je dosaženo v případě, kdy je řízení zaměřeno na maximalizaci objemu provedených výkonů při stálém vynaložení ekonomických zdrojů. Jde o maximalizaci účinků, která se však neprojevuje absolutním, ale jenom relativním snížením nákladů vynaložených na jednotku výkonu. Tuto formu hospodárnosti lze využít především u nákladů spojených s určitou kapacitou, kterou uvedené zdroje případně nabízejí a kterou je možné lépe či hůře využít.

Ekonomická účinnost

Jiným podstatným kritériem je ekonomická účinnost vynaložených nákladů. Úroveň ekonomické účinnosti je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Její základní formou je porovnání nákladů vynaložených v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů. V této situaci je možné ekonomickou účinnost relativně jednoznačně kvantifikovat pomocí zisku. [5]

Zisk jako rozdíl mezi výnosy z prodaných výkonů a náklady prodaných výkonů, sníženy o náklady období, případně jako přírůstek kapitálu vlastníka z ekonomické činnosti podnikatelského subjektu se považuje za nejsyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii. V zisku jsou odraženy veškeré faktory prosperujícího podnikání. Jeho výše přirozeně navazuje na zvýšení hodnoty podniku za dané období a schopnost a míru jeho rozšířené reprodukce.[5]

Ve vztahu k různým rozhodovacím úlohám jsou rozlišovány i odlišné úrovně zisku, i když jejich vymezení není zcela jednoznačné, lze nejdůležitější z těchto úrovní popsat následujícím způsobem:

- **Zisk z hlavní výdělečné činnosti**, ten lze charakterizovat jako rozdíl mezi výnosy z prodeje výkonů, jenž je předmětem podnikání, a náklady, které s hlavní podnikatelskou činností podniku souvisejí. Obecně tato míra zisku sděluje schopnost podnikového managementu zhodnotit ekonomické zdroje, které má k dispozici pro uskutečňování hlavní podnikatelské činnosti;
- **Zisk provozní**, tento zisk zahrnuje zisk z hlavní výdělečné činnosti, upravený o výsledkové transakce, které jsou sice v pravomoci a odpovědnosti vedení podniku, ale už nejsou bezprostředním výrazem zásadního předmětu podnikání (např. jde o efekty z prodeje materiálu). Obecně tato míra zisku vyjadřuje schopnost managementu podniku zhodnotit všechny jejich dostupné ekonomické zdroje;
- **Zisk z běžné činnosti** podniku, ten zahrnuje provozní zisk, upravený o efekty z výsledkových transakcí investičních a finančních aktivit (např. o úroky z přijatých a poskytnutých úvěrů a půjček); tato míra zisku znázorňuje v podstatě výdělkovou schopnost podniku, tedy schopnost vlastníků a managementu podniku zhodnotit cílevědomě, účelově vynaložené ekonomické zdroje v hodnoceném období;
- **Mimořádný zisk**, předmětem tohoto zisku je souměření nákladů a výnosů, které ovlivnily úplný výsledek nahodilým, neobyčejným způsobem, jehož opakování je v budoucnosti nepravděpodobné. Důležitým rysem mimořádných výsledků je skutečnost, že jsou výsledkem srovnání tzv. nerecipročních přírůstků a úbytků kapitálu, jimž mnohdy chybí účelový vztah k výkonům (tím ani nejsou nákladem a výnosem z hlediska manažerského účetnictví). Příkladem mohou být dopady živelných katastrof či výsledky související s likvidací podniku atd; [5]
- **Zisk před zdaněním**, se zjišťuje v podstatě jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku a znázorňuje celkovou úroveň přírůstku kapitálu, který je určen

jak k „rozdělení” mezi stát a vlastníky a také jako interní zdroj financování k dalšímu rozvoji podnikových aktivit;

- **Zisk po zdanění** neboli čistý zisk je určen k rozvoji podniku a k uspokojení potřeb vlastníků. Je zjištěn jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku, snížený o daň ze zisku;
- **Nerozdělený zisk** je čistý zisk snížený o zúčtované podíly na zisku nebo jiným způsobem vyjádřené podíly na zisku vlastníků. Jde tak o část čistého zisku, která navyšuje podíl vlastníků na celkových aktivech a která je stanovena na další rozvoj podniku. [5]

Ekonomická efektivnost

Ekonomická efektivnost je nejvyšším kritériem racionality vynaložených nákladů. Její míra vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, a tak z kvantifikace zisku hodnoceného období. Míra zisku je kromě toho vztažena buď k celkové míře ekonomických zdrojů, které podnik váže, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, jenž se podílí na vytvoření, ale i čerpání zisku. Obecně je efektivnost schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání.

Kvantitativní vyjádření efektivnosti je dáno porovnáním vynaložených vstupů a dosažených výstupů. Vlastníci podniku efektivnost nejčastěji hodnotí jako poměr mezi ziskem a průměrnou výši vlastního kapitálu.

Cílem manažerského účetnictví je nejen měřit celkovou ekonomickou efektivnost, ale také dílčí faktory jejího zvyšování. Ty je důležité z hlediska odpovědnosti za jejich působení rozdělit do dvou skupin:

- na faktory, které souvisejí s průběhem hlavní výdělečné činnosti podniku a které tak v podstatě patří do odpovědnosti managementu podniku,
- na faktory, které jsou výsledkem efektivního zajišťování průběhu finančních a investičních transakcí a které již spíše patří do odpovědnosti vlastníků (či jejich reprezentantů). [5]

Základní rozklad výnosnosti vlastního kapitálu dle poměrových kritérií

$$\frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{\text{zisk}}{\text{výnosy}} \cdot \frac{\text{výnosy}}{\text{aktiva}} \div \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{aktiva}} \quad (3.1)$$

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Ze vzorce 3.1 plyne, že efektivnost vlastního kapitálu lze zvyšovat třemi způsoby:

- Zvyšováním ziskovosti produkce, která je vyjádřena jako výše zisku, kterou přinášejí prodané výkony v prodejních cenách nebo v závislosti k nákladům, které byly na jejich výrobu a prodej vynaloženy;
- Zvyšováním rychlosti obrátu vložených ekonomických zdrojů, to lze vyjádřit například počtem obrátek aktiv ve výnosech z prodeje či v nákladech prodaných výkonů;
- Zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů, v případě, že je část činnosti podniku financována např. úvěrem, jehož cena je nižší než výnosnost, kterou přinášejí tímto způsobem financované aktivity, přispívá rozdíl mezi výnosností a úrokem ke zvýšení efektivnosti kapitálu. Bohužel tato cesta zvyšování efektivnosti zvyšuje i finanční riziko spojené s potenciální neschopností podniku splácet tyto cizí zdroje. [5]

Náklad a výdaj – Výnos a příjem

Dříve zmíněné aktuální účetnictví je založeno na souměření nákladů a výnosů, které se vztahují ke stejnému časovému období a stejnému nositeli bez ohledu na to, kdy dochází k peněžním tokům. V podstatě to znamená, že podobně jako mezi oběma pojetími nákladů a výnosů dochází k časovým rozdílům také mezi vznikem nákladu a úhradou závazku, jenž vznik nákladu založil. Časová oddělenost nákladů a výnosů od peněžních toků s nimi související vyvolává potřebu efektivně řídit jak náklady, ale i peněžní toky s nimi související.

Vedle řízení efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti podnikatelského procesu je potřeba také informačně zajistit a formulovat rozhodovací úlohy, které vycházejí ze souměření příjmů a výdajů a jenž jsou zaměřeny na řízení tzv. finanční pozice (situace) podniku. Finanční pozice je měřítkem finančního rizika externích věřitelů podniku. Základními charakteristikami finanční pozice jsou řízení peněžních toků neboli Cash Flow, likvidita a solventnost. [5]

Peněžní toky – Cash Flow

Cash Flow se obecně vymezuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v podniku, výsledkem je nějaké číslo či ukazatel. [13]

Je výsledkem především předběžného procesu, ale také následného bilancování příjmů a výdajů v jednotlivých oblastech podnikatelské činnosti. Mezi tyto oblasti patří hlavní výdělečná činnost, investiční činnost a finanční aktivity podniku. Cílem tohoto bilancování je zajištění rovnovážného stavu mezi prostředky a zdroji z krátkodobého i dlouhodobého

pohledu. Smyslem je zajistit likvidní prostředky, které jsou potřebné jak pro zamýšlený rozvoj podnikatelských aktivit, tak pro úhradu vznikajících závazků podniku. [5]

Solventnost

Je to ekonomický pojem označující schopnost podniku hradit včas, na požadovaném místě a v požadované výši všechny své splatné závazky. Je ji možné rozlišit na krátkodobou solventnost (likviditu) a dlouhodobou solventnost.

Dlouhodobá schopnost podniku hradit své závazky se vyjadřuje zpravidla jako poměr mezi oběžným majetkem a neúročenými (běžnými) závazky. Pro posouzení schopnosti podniku dostát svým závazkům má jejich průměrná výše, která odráží rozdíly v rychlosti obratu obou složek. Rozdílem mezi oběma zmíněnými složkami je pracovní kapitál. Modifikace pracovního kapitálu je tzv. čistý pracovní kapitál, což je výše oběžného majetku bez finančních prostředků, snižená o neúročené závazky. Cílem řízení solventnosti je určit spíše vyšší bezpečnou úroveň čistého pracovního kapitálu, jenž zajišťuje jistotu při splácení závazků v termínech splatnosti. Naopak řízení efektivnosti směřuje spíše k minimalizaci čistého pracovního kapitálu. [5]

Likvidita

Likvidita (krátkodobá solventnost) je vymezena naopak jako schopnost podniku dostát svým okamžitým závazkům. Je vyjádřena některou modifikací poměru mezi tzv. likvidními prostředky (ty jsou v peněžní formě, nebo je lze rychle a nerizikově směnit za peníze) a krátkodobými závazky, přitom je určující pro vyjádření rozsahu likvidních prostředků v čitateli zlomku lhůta splatnosti závazků. Při výpočtu likvidity by se mělo vycházet z pravidla, že v čitateli by měla být zahrnuta jen ta část oběžného majetku, jehož doba obratu je buď kratší, než je lhůta splatnosti závazků, nebo maximálně stejně dlouhá. [5]

Řízení likvidity aktiv je v praxi jedním ze základních úkolů každého finančního manažera především při řízení Cash Flow organizace. Všechny ekonomické subjekty musí mít dostatek přiměřeně likvidních finančních zdrojů na uhrazení svých závazků.

Složení vlastního a cizího kapitálu

Složení vlastního a cizího kapitálu je základní dlouhodobé kritérium finanční stability a také je měřítkem finančního rizika, které by mělo být posuzováno ve vzájemném vztahu k výnosnosti vloženého kapitálu. Protikladný vzájemný pohyb obou kritérií vyžaduje řešení úloh, které se týkají optima jejich vzájemného vztahu a tím dosažení optimální efektivnosti při „zdravém“ složení financování. [5]

3.7.4 Způsob vyjádření a ocenění nákladů v manažerském účetnictví

Dalším rozdílem mezi náklady z pohledu finančního a manažerského účetnictví je také způsob vyjádření a ocenění nákladů. Obecným východiskem v této souvislosti je tzv. trojí pojetí nákladů zobrazovaných v účetnictví a to finanční, hodnotové a ekonomické.

Finanční pojetí nákladů

Je používáno ve finančním účetnictví a je založeno na použití peněžní formy koloběhu prostředků. V té se vychází z odhadu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady jsou tedy chápány jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. To tvoří základ koncepce zachování finančního kapitálu v jeho původní nominální výši. [5]

Finanční pojetí má některé znaky, které by při jeho výhradním použití v manažerském účetnictví značně zúžily předmět jeho zájmu:

- Jako spotřebované ekonomické zdroje můžou být předmětem zobrazení jenom takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Především to jsou náklady uhrazované v peněžní formě bezprostředně (např. mzdy) a poté náklady odpovídající spotřebě nebo použití ekonomických zdrojů, které byly vypořádány peněžně v předcházejících obdobích (např. odpisy);
- Dalším typickým a omezujícím znakem tohoto pojetí je ocenění těchto spotřebovaných nebo použitých ekonomických zdrojů. Náklady jsou tím oceněné ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.

Výše uvedená omezení čím dál více pociťují i uživatelé finančního účetnictví, kteří tvoří tlak na rozdílné zobrazení nákladového procesu. Dále uvedené přístupy (ekonomické a hodnotové pojetí) mají blíže k rozhodovacím úlohám managementu a častěji se vyskytují v manažerském účetnictví. [5]

Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí se rozvinulo především v návaznosti na vývoj nákladového účetnictví, jehož posláním je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Jeho základem jsou relace, které vyjadřují spotřebu či využití ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v čase uskutečňování příslušných procesů. Účelem tohoto pojetí je tak informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platily nikoliv v čase jejich pořízení, resp. přeměny,

ale platí v současnosti. Hodnotové pojetí tím vychází z ocenění ekonomických zdrojů na bázi reprodukčních cen a zisk je měřen na principu zachování tzv. věcného kapitálu.

V tomto pojetí jako náklady nevystupují pouze peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Objektem zobrazení jsou i takové faktory, které sice nemají odpovídající ekvivalent výdaje peněz, ale svými důsledky mají vliv na ekonomickou racionalitu dané aktivity. Příkladem těchto nákladů jsou kalkulační odpisy, kalkulační úroky či kalkulační nájemné. [5]

Finanční a hodnotové pojetí představují dva primární přístupy k obecné interpretaci nákladů, které jsou výrazem duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví. Shoda ve vyjádření nákladů u nich přichází jenom v případě, kdy rozhodovací úlohy podnikového managementu jsou založeny na vyjádření nákladů, které jsou výrazem skutečně vynaložených peněz a také ve výši, která tomuto výdaji odpovídá.

Shoda ve vyjádření nákladů u nich nastane jenom v případě, kdy rozhodovací úlohy podnikového managementu jsou založeny na vyjádření nákladů, které jsou výrazem skutečně vynaložených peněz a také ve výši, jež tomuto výdaji odpovídá.

Rozdíly mezi oběma pojetími je možné rozdělit do dvou skupin:

- První skupinu tvoří náklady, které sice mají své vyjádření ve finančním pojetí, ale rozhodovací úlohy řešené managementem vyžadují, aby byly vyjádřeny v jiné úrovni ocenění; takové náklady jsou z pohledu jejich vyjádření ve finančním účetnictví nazývány jako neutrální a z pohledu jejich vyjádření v manažerském účetnictví jako kalkulační, příkladem mohou být dříve zmíněné kalkulační odpisy;
- Druhou skupinu tvoří náklady, které svůj výraz z pohledu finančního pojetí nemají vůbec, jelikož nejsou založeny na výdeji peněz; tyto náklady jsou označovány jako dodatkové; příkladem může být dříve zmíněné kalkulační nájemné; rozsah dodatkových nákladů však významně rozšiřují náklady, které jsou výrazem jejich ekonomického pojetí. [5]

Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit přiměřené informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale i pro potřeby rozhodování za účelem volby optimálních budoucích alternativ. S výběrem alternativ souvisí pak obecné ekonomické pochopení nákladů jako maxima hodnoty, jež lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy.

Tyto podmínky splňuje kategorie tzv. oportunitních nákladů, ty jsou determinovány jako maximálně ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve

zvolené alternativě. Oportunitní náklady tím nepředstavují skutečně spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby.

Dle tohoto pojetí vyjádření nákladů nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem. V podstatě je možné kvantifikovat i oportunitní výnosy jako náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že nerealizoval jinou v úvahu přicházející možnost. [5]

Typový příklad

Společnost KOMILA, a.s., zabývající se výrobní a obchodní činností, nakoupila v závěru minulého roku zboží v pořizovací ceně 200 000 Kč. Uvedené zboží prodala za 230 000 Kč. V současné době nakupuje stejné zboží za 207 000 Kč. Kromě možnosti toto zboží prodat společnost uvažuje o tom, že jej je možné využít také jako polotovar v nově vyráběném výrobku. Nový výrobek dle předběžných propočtů, které vycházejí ze současných cenových relací, by mohl přinášet až desetiprocentní nákladovou rentabilitu.

Úkolem je rozdílně vyjádřit náklady prodaného zboží v závislosti na jejich finančním, hodnotovém a ekonomickém pojetí a vyjádřit jejich vliv na efekt (obchodní marži) z prodeje zboží.

Řešení:

- U finančního pojetí se vychází z jejich historické pořizovací ceny. Náklady prodaného zboží budou 200 000 Kč, což při výnosech z prodeje ve výši 230 000 Kč vyjadřuje, že obchodní marže z prodeje zboží budou činit 30 000 Kč (rozdíl mezi 230 000 Kč a 200 000 Kč);
- Náklady v hodnotovém pojetí předpokládají přecenění pořízeného zboží na jeho současnou (reprodukční) úroveň. Ta je 207 000 Kč; tolik budou činit i náklady prodaného zboží. Při výnosech z prodeje ve výši 230 000 Kč bude takto zjištěná obchodní marže 23 000 Kč (rozdíl mezi 230 000 Kč a 207 000 Kč);
- U ekonomického pojetí se předpokládá, že mimo náklady prodaného zboží (v hodnotovém pojetí) se vezmou v potaz také výnosy z dosud nerealizované varianty (využití zboží jako polotovaru v nové výrobě). Ty činí 10 % z 207 000 Kč, tedy 20 700 Kč. Náklady na prodané zboží v jejich ekonomickém pojetí jsou 227 700 Kč ($207\,000\text{ Kč} + 20\,700\text{ Kč}$), což při výnosech z prodeje ve výši 230 000 Kč znamená, že obchodní marže z prodeje zboží je 2 300 Kč (rozdíl mezi 230 000 Kč a 227 700 Kč).

Z výsledku je jasné, že pro společnost je lepší nakupované zboží prodávat než ho využívat jako polotovaru ve výrobě.

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

V následující tabulce 3.1 jsou uvedeny vzájemné vztahy pojetí nákladů.

Tabulka 3.1 Základní souhrn znaků finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k vyjádření zisku	Zisk se měří na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši; dle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období.	Zisk se měří na principu tzv. věcného uchování kapitálu; dle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, až jakmile se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) kapacitou podnikatelské činnosti	Zisk se měří na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přitom jeho úroveň dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o případné oportunitní výnosy
Vztah k zobrazované realitě	Transakce je zobrazena v parametrech, které platily, když se uskutečnila	Transakce je zobrazena v parametrech, které by platily v současnosti	Transakce je zobrazena formou porovnání s jinou v úvahu přicházející alternativou
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

3.8 Měření výkonnosti účetní jednotky

Zastřešením systému účetních informací jsou ekonomická kritéria (ukazatele), které jsou využívány uživateli účetních informací pro měření ekonomického vývoje podniku, hodnocení jeho konkurenceschopnosti. Členění, konstrukce, vypovídací schopnost a členění základních ekonomických kritérií, která využívají informace finančního účetnictví, je předmětem zájmu finanční analýzy. Manažerské účetnictví na tyto skutečnosti navazuje, využívá je a zabývá se otázkou, jak aktivně ovlivnit chování podniku, jak propojit řízení podniku jako celku a jeho vnitropodnikové úrovně řízení.

Jádrem k vytvoření správně fungujícího systému kritérií na všech stupních řízení podniku (tzv. KPI – key performance indicators, klíčové ukazatele výkonnosti) je rozpoznání a měření (vyjádření) nejpodstatnějších příčinných souvislostí ekonomického vývoje. A to nejen mezi hodnotovými veličinami samotnými (využívanými aktivy, dosaženými výnosy, kapitálem, vynaloženými náklady atd.), tak především jejich použitím ve vlastním procesu tvorby výkonů prodávaných zákazníkům. Zdůrazňovanou vlastností účinného systému kritérií řízení výkonnosti v současnosti je jeho multikriteriálnost, která spočívá v užití vhodné kombinace naturálních a hodnotových kritérií. [2]

Syntetické a analytické kritéria

Pro poměrně samostatné části podniku jsou pro hodnotové řízení nejčastěji využívány syntetické finanční ukazatele rentability kapitálu (aktiv). Pro vnitropodnikové útvary (střediska) v návaznosti na objem jejich pravomocí a odpovědnost se využívají analytická kritéria řízení nákladů, výnosů, vázanosti aktiv, v přijatelné kombinaci s naturálními kritérii pro vyjádření především kvality a časové náročnosti prováděných činností (například podíl nových produktů, podíl reklamací, spotřeba času na výrobu produktu či konkrétní operaci atd.).

Výkonnost hlavní výdělečné činnosti

Důležitá je zde otázka, proč a v čem jsou odlišné ukazatele pro měření výkonnosti podniku jako celku z pozice vlastníků kapitálu od informací pro řízení výkonnosti hlavní výdělečné činnosti, tzn. z pozice managementu zodpovědného za řízení procesu tvorby výkonů. Středem pozornosti vlastníka je míra zhodnocení vloženého kapitálu, oproti tomu z pohledu managementu je základní zdroj úspěchu tvorba konkurenceschopných výkonů, optimalizace jejich objemu a struktury, účinná motivace řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, podporující dosažení cílů podniku jako celku. [2]

3.8.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozic vlastníků

Vlastníci kapitálu vyžadují pro svá rozhodování, pro porovnání případných alternativ alokace kapitálu syntetické vyjádření míry zhodnocení vloženého kapitálu v podniku, kterého bylo v hodnoceném období dosaženo. Historicky nejznámějším a nejvíce používaným kritériem pro měření výkonnosti podniku jako celku z pohledu vlastníků je míra zhodnocení vlastního kapitálu, měřená rentabilita vlastního kapitálu (ROE, return on equity). [2]

Rentabilita vlastního kapitálu

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (3.2)$$

Zdroj: (Fibířová, 2012) – vlastní zpracování

Ekonomická efektivnost

Pro vypovídací schopnost každého konkrétního ekonomického ukazatele je podstatná jeho konstrukce, tzn. obsah poměřovaných veličin, dále vztah k ostatním ukazatelům, jejich vzájemné vazby. Manažerské účetnictví pro zjednodušení komunikace pojmenovává ukazatele, kteří měří synteticky ekonomický vývoj, jako ukazatele efektivnosti. Pojmově v této souvislosti dále odlišuje analytické ukazatele účinnosti a ukazatele hospodárnosti. [2]

Ukazatele rentability

Ukazatele efektivnosti poměřují hodnotové veličiny z rozvahy, konkrétně zhodnocení, které je dosaženo ve sledovaném období měřené ziskem ve vztahu k celkovému kapitálu či aktivům, případně jejich části (například čistému pracovnímu kapitálu atd.). Finanční analýza konstruuje plnou řadu ukazatelů efektivnosti. Mezi nejznámější patří rentabilita investovaného kapitálu (ROIC, return on invested capital), rentabilita celkových aktiv (ROA, return on assets), rentabilita zaměstnaného kapitálu (ROCE, return on capital employed). Z pohledu účinného hodnotového řízení podniku je nezbytný výběr takového ukazatele, který měří vývoj ovlivnitelných faktorů ekonomického vývoje, tj. faktorů, za které je hodnocený ekonomický subjekt zodpovědný.

Syntetická podoba ukazatele rentability vlastního kapitálu je u podniků, kde hlavní výdělečnou činnost tvoří tvorba výkonů a jejich prodej zákazníkům, zřejmá z analytického rozkladu tohoto ukazatele na tři primární faktory, které míru zhodnocení vlastního kapitálu v podnikatelském procesu ovlivňují: [2]

Analytický rozklad rentability vlastního kapitálu

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{výnosy z prodeje}} \cdot \frac{\text{výnosy z prodeje}}{\text{aktiva}} \div \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{aktiva}} \quad (3.3)$$

Zdroj: (Fibířová, 2012) – vlastní zpracování

Rentabilitu vlastního kapitálu ovlivňuje ziskovost výnosů z prodeje vyjádřená jako podíl čistého zisku pod zdanění a výnosy z prodeje, obrátka aktiv (či kapitálu) a způsob financování podnikatelského procesu, tedy proporce vlastního a cizího kapitálu (tzv. finanční páka). [2]

3.8.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu

Rozdílně od vlastníků, jejichž centrem pozornosti je výsledná míra zhodnocení vlastního kapitálu, se informační podpora manažerského účetnictví soustředí na hodnotové řízení procesu tvorby výkonů. Míra zhodnocení vlastního kapitálu je souhrnným výsledkem velmi diferencovaných vlivů. Je ovlivněna vedle ziskovosti prodaných výkonů a kapitálové náročnosti procesu jejich tvorby i výsledkem finančních a investičních aktivit, změny v ocenění aktiv a závazků, míra zdanění, způsob financování podniku (finanční páka).

U volby vhodných kritérií měření výkonnosti hlavní výdělečné činnosti je nezbytné zaměřit svoji pozornost především:

- na příčinné souvislosti zhodnocení aktiv v procesu vytváření výkonů,
- na vztah měření výkonnosti hlavní výdělečné činnosti za podnik jako celek a na jeho hierarchicky nižších úrovních řízení,
- na srozumitelnost vyjádření ekonomických ukazatelů pro zodpovědné řídicí pracovníky vnitropodnikových stupňů řízení a na způsob měření hodnotových veličin (především nákladů, výnosů, aktiv a závazků z obchodního styku), které jsou činností vnitropodnikových útvarů ovlivněny. [2]

4. Praktické využití informací manažerského účetnictví

Čtvrtá část diplomové práce se zabývá využitím informací manažerského účetnictví ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s. Informace uvedené v této části diplomové práce jsou čerpány z interních zdrojů společnosti.

4.1 Základní údaje o společnosti

Obchodní firma:	Lukáš Chlebovský a.s.
Sídlo:	Smetanovo náměstí 7/1180, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava
Identifikační číslo:	259 11 961
Právní forma:	akciová společnost
Základní kapitál:	17 000 000,00 Kč

Hlavní předmět činnosti:

- zprostředkování obchodu,
- zprostředkování služeb,
- velkoobchod,
- specializovaný maloobchod,
- realitní činnost,
- reklamní činnost a marketing,
- pořádání výstav, veletrhů, přehlídek a obdobných akcí,
- hostinská činnost,
- maloobchod se smíšeným zbožím,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy,
- činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců,
- správa a údržba nemovitostí.

Představení společnosti

Firma Lukáš Chlebovský a.s. je společností, která v současnosti zastřešuje veškeré podnikatelské aktivity pana Lukáše Chlebovského, dříve provozované pod hlavičkou fyzické osoby. Tyto podnikatelské aktivity jsou z velké části založeny na spolupráci s nadnárodními společnostmi ve formě provozování franšizových prodejen či provozoven, zastoupených

v největších městech České republiky, a to v Praze a Ostravě. Hlavní prioritou společnosti Lukáš Chlebovský a.s. je orientace na spokojeného zákazníka.

Společnost je rozdělena do tří divizí, a to:

- divize čerpacích stanic,
- divize fashion,
- divize gastronomie.

Divize čerpacích stanic

Do této divize patří tři čerpací stanice v Ostravě. Čerpací stanice se budou z důvodu neprozrazení franšízového poskytovatele označovat čísla 220, 247 a 266. Provoz čerpacích stanic byl zahájen v roce 1994, součástí každé čerpací stanice je rovněž bistro rychlého občerstvení.

Divize fashion

Zahrnuje maloobchodní prodejny se značkovou módou United Colors of Benetton a Sisley v obchodních centrech v Ostravě, a současně největší prodejnu sportovní módy Nike v OC Chodov Praha. Dále prodejnu NIKE Women v OC Arkády Pankrác, tato jednotka však byla na základě neuspokojivých obchodních výsledků změněna na prodejnu Benetton zaměřenou na dětský sortiment.

Divize gastronomie

Divize zahrnuje značkové kavárny Segafredo Zanetti v obchodních centrech OC Futurum Ostrava, Avion Shopping Park Ostrava, OC Chodov Praha, OC Elán Havířov, OC Tesco Frýdek-Místek a OC Arkády Pankrác. Firma rovněž provozuje rychlé občerstvení typu „fast food“ s obchodním názvem Bistro&Café, a dále smluvně zajišťuje cateringový servis v ČEZ Aréně v Ostravě. Od roku 2009 je provoz všech jednotek v ČEZ Aréně zajištěn prostřednictvím společnosti Profi Gastro Catering LCH s.r.o. (ve 100% vlastnictví Lukáše Chlebovského).

Prioritou divize gastronomie je provozování kaváren Segafredo Zanetti. Společnost Lukáš Chlebovský a.s. je dlouholetým obchodním partnerem firmy Segafredo Zanetti ČR s.r.o., a současně je jejím největším franchisovým partnerem. Provoz kaváren společnost zahájila v květnu roku 2000 a od té doby počet provozovaných kaváren neustále roste. V současnosti má firma třiceti procentní zastoupení této značky v ČR. Díky profesionálnímu

přístupu zaměstnanců kaváren je měsíčně v kavárnách obslouženo více jak 55 000 hostů. Ve své činnosti se společnost opírá především o dlouholeté zkušenosti a práci se zákazníkem.

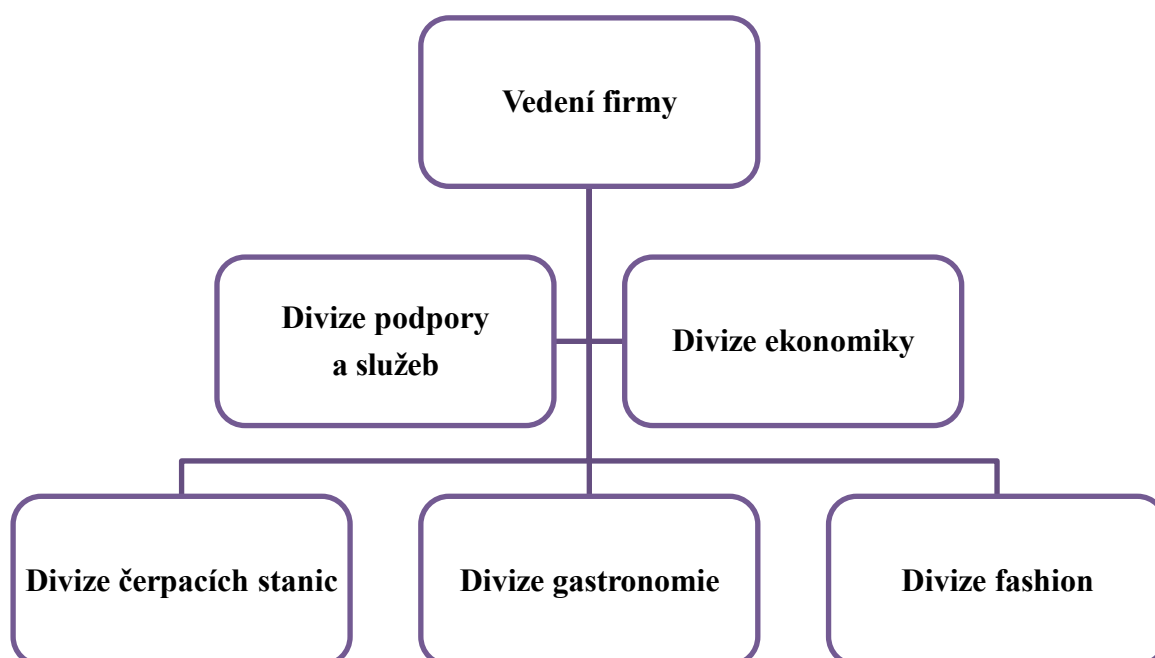
Společnost Lukáš Chlebovský a.s. si zároveň uvědomuje společenskou zodpovědnost a klade důraz na pomoc v místě působnosti, kde se věnuje charitativní činnosti. Zaměřuje se zejména na pomoc dětem.

Po celou dobu podnikání je spolupráce se všemi obchodními partnery na vysoké úrovni a oboustranně pozitivně hodnocená.

Organizační struktura společnosti

Na níže uvedeném schématu 4.1 se nachází zjednodušená organizační struktura společnosti Lukáš Chlebovský a.s. Divize podpory a služeb (technická správa) a divize ekonomiky neboli finanční úsek společnosti se řadí mezi obslužné divize. Divize čerpacích stanic, gastronomie a fashion poté náleží do prodejní divize. Za chod a vedení jednotlivých prodejních diviz zodpovídají jejich stanovení vedoucí provozoven neboli provozní. Prodejní divize jsou rozčleněny na jednotlivá prodejní střediska (provozovny) a každému středisku náleží určité interní číslo.

Schéma 4.1 Organizační struktura společnosti Lukáš Chlebovský a.s.

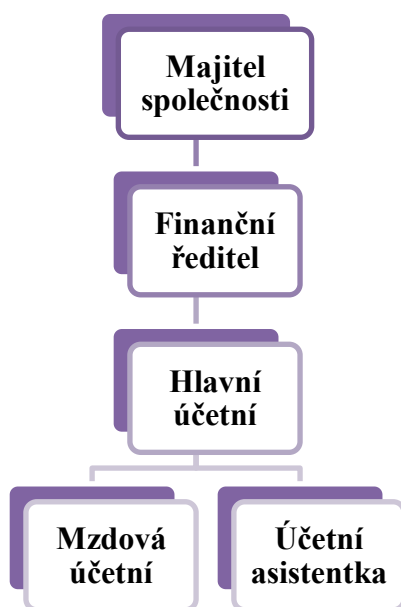


Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

4.2 Účetní informace

Účetnictví společnosti Lukáš Chlebovský a.s. vede a také za něj zodpovídá finanční úsek společnosti. Finanční úsek společnosti tvoří finanční ředitel, hlavní účetní, mzdová účetní a účetní asistentka, jak je možné vidět na níže uvedeném schématu 4.2. Finanční úsek je především zodpovědný za zpracování finančního účetnictví a daňového přiznání za kalendářní rok, který začíná 1. 1. a je ukončen dnem 31. 12. a k tomuto dni je sestavena účetní závěrka. Společnost Lukáš Chlebovský a.s. má povinnost podrobit svoji účetní závěrku kontrole nezávislého auditora vzhledem ke své právnické povaze, výši dosaženého obrátu a překročení počtu zaměstnanců. Tuto kontrolu provádí společnost H audit, s.r.o. Kontrola je provedena pouze pomocí konečného auditu a to k datu 30. 6., kdy je zároveň vydána zpráva auditora s auditorským výrokem. Z tohoto důvodu budou v praktické aplikaci uváděny data pouze do roku 2012, jelikož účetní závěrka za rok 2013 ještě není ověřena auditorem. Společnost Lukáš Chlebovský a.s. je měsíčním plátcem daní z přidané hodnoty z důvodu překročení obrátu.

Schéma 4.2 Organizační struktura finančního úseku společnosti



Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Společnost má k dispozici vlastní směrnici (účetních metod, odpisových plánů atd.). Hlavní účetní – dohlíží na účetnictví společnosti, aby bylo vedeno v souladu se zákonem 563/1991 Sb. O účetnictví zpracovává veškerá daňová přiznání společnosti, provádí platby, účtuje nestandardní účetní operace, provádí účetní závěrku a uzávěrku, spolupracuje na auditu

společnosti. Hlavní účetní zodpovídá za práci mzdové účetní a účetní asistentky. Mzdová účetní zpracovává mzdové účetnictví společnosti, vede veškerou mzdovou agendu, jak za zaměstnance společnosti na hlavní pracovní poměr, tak za zaměstnance na dohodu o provedení práce a pracovní činnosti. Pracovní náplň účetní asistentky tvoří především vedení knihy jízd, účtování standardních účetních operací jako např. zaúčtování interních dokladů či zaúčtování účetních dokladů plynoucích z jednotlivých prodejních středisek jako jsou pokladní doklady, faktury.

Účetní jednotka účtuje na základě účetních dokladů a příslušné operace jsou prováděny v předepsaných knihách. Tyto operace se provádějí pomocí výpočetní techniky, konkrétně v účetním systému POHODA, ve kterém má společnost vytvořen vlastní účtový rozvrh. Účetnictví je vedeno pomocí jednookruhové účetní soustavy, formou analytické evidence. Většina účetních operací je prováděna v české měně. O zásobách společnost účtuje způsobem B.

Veškeré nakupované zboží společnosti Lukáš Chlebovský a.s. je oceněno pořizovací cenou a vedlejšími pořizovacími náklady s tím, že zboží je určeno k následnému prodeji. Společnost nevytváří žádné výrobky ve vlastní režii. Dlouhodobý majetek společnosti je také oceněn pořizovací cenou, ke které jsou tvořeny oprávky formou rovnoměrných odpisů. K dlouhodobému majetku ve vlastnictví společnosti, který byl nakoupen již před lety, společnost v současnosti nevytváří žádné opravné položky.

Dle mého názoru má společnost dobře zvolenou analytickou evidenci, která zajišťuje vysokou přehlednost a zejména v oblasti nákladů a výnosů slouží jako zdroj informací manažerského účetnictví.

Ve vlastních interních směrnících, které si společnost navolila již v roce 2002 a které byly dále aktualizovány, jsou následující informace o odepisování majetku.

Na daňové odpisy bude vždy použita metoda lineární a budou uplatněny v souladu se zákonem o dani z příjmů č. 586/92 Sb. Drobný dlouhodobý majetek do 15 000,00 Kč bude účtován přímo do spotřeby na účet 501 – spotřeba materiálu. Drobný dlouhodobý majetek od 15 000,00 Kč – 40 000,00 Kč bude účtován na účet 022 – Samostatné movité věci. (účetní odpis, délka dle doby použitelnosti). Drobný dlouhodobý nehmotný majetek do 60 000,00 Kč je účtován do nákladů na účet 518 – ostatní služby. K dlouhodobému hmotnému majetku je sestaven odpisový plán účetních odpisů, které jsou voleny nezávisle na daňových odpisech. Účetní odpisy jsou stanoveny rovnoměrně podle předpokládané doby životnosti majetku.

Podle mě je příhodné, že společnost uplatňuje jak daňové, tak i účetní odpisy, které odpovídají skutečnému opotřebení majetku.

Společnost dodržuje základní pravidla pro schvalování účetních dokladů. Faktura musí být schválena vždy dvěma osobami. U schvalování faktur ve společnosti je podstatný první příjemce faktury. Pokud přijde faktura od dodavatele do finančního úseku společnosti, zaúčtuje se a je následně poslána na schválení k určitému vedoucímu provozovny, ke kterému se vztahuje. Jakmile vedoucí provozovny fakturu schválí, pošle ji zpět do finančního úseku, kde je schválena a předána k platbě hlavním účetním. Pokud fakturu přijme již s došlým zbožím či provedenou službou vedoucí provozovny, tak ji schválí a následně ji pošle do finančního úseku společnosti. Ve finančním úseku fakturu hlavní účetní společnosti schválí, zaúčtuje a provede její platbu pomocí příkazu k úhradě. V obou uvedených situacích jde o stejný princip, rozdíl je pouze v termínu zaúčtování faktury.

4.2.1 Manažerské účetnictví společnosti

Do této oblasti spadá činnost finančního ředitele společnosti Lukáš Chlebovský a.s., který je v podstatě hlavním manažerem společnosti. Finanční ředitel má zodpovědnost za zabezpečení ekonomické a finanční stability společnosti, zodpovídá za strategické řízení financí a má aktivní podíl na definici obchodní strategie.

Finanční ředitel má pravidelně jednou za měsíc poradu se všemi vedoucími provozoven a zároveň i s pracovníky obslužné divize, se kterými řeší průběžnou provozní, obchodní i finanční situaci jednotlivých provozoven. Měsíčně rovněž předkládají vedoucí provozoven finančnímu řediteli různorodé reportingové tabulky týkající se finanční oblasti jednotlivých provozoven. Finanční ředitel poté na základě těchto tabulek probírá vzniklé finanční situace s majitelem společnosti.

Vedoucí provozoven na svých provozovnách vedou jednotlivé druhy reportingových tabulek převážně v programu Microsoft Excel, či jiných zakoupených programech. Reportingové tabulky sestavují vedoucí provozoven především dle své potřeby pro optimální vedení provozovny. Ale zpravidla musejí finančnímu řediteli předkládat základní reportingové tabulky týkající se výše vynaložených nákladů a celkových tržeb za jednotlivé měsíce.

Myslím si, že systém měsíčních reportingových tabulek je ve společnosti velmi vhodně nastaven, hlavně z důvodu, že díky nim finanční ředitel může pravidelně sledovat průběžnou finanční situaci jednotlivých provozoven a její vývoj. Na základě informací reportů může

finanční ředitel vzniklé finanční situace projednat s majitelem společnosti, a v případě zjištěných pozitivních i negativních odchylek rozhodnout o následující obchodní strategii.

4.3 Ekonomická situace

V roce 2010 měla společnost Lukáš Chlebovský a.s. poměrně úspěšný rok z důvodu vytvoření více než milionového zisku. Historicky to patřilo k jejím nejlepším výsledkům, i když tržby v následujících letech byly ještě vyšší. Bylo dosaženo výrazně vyššího zisku než v následujících letech, jak je vidět v následující tabulce 4.1, ve které se nachází celková ekonomická situace společnosti za všechny obslužné i prodejní divize.

Tab. 4.1 Ekonomická situace ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s. k 31. 12. 2012

Titul v tis. Kč	2010	2011	2012
Tržby za prodej celkem	147 561	153 643	155 484
Zboží	132 293	139 126	142 051
Výrobky a služby	15 268	14 517	13 433
Náklady na prodej celkem	118 322	134 613	126 308
Prodané zboží	80 799	92 838	82 948
Spotřeba materiálu a energie	8 391	9 076	9 073
Služby	29 132	32 699	34 287
Přidaná hodnota	29 239	19 030	29 176
Osobní náklady	21 946	24 083	25 522
Daně a poplatky	29	20	23
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	4 346	3 491	2 887
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	40	190	22
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	2	0	8
Změna stavu rezerv a opravných položek	488	488	488
Ostatní provozní výnosy	758	1 258	2 886
Ostatní provozní náklady	422	586	1 655
Provozní výsledek hospodaření	2 804	-8 190	1 501
Výnosové úroky	55	98	71
Nákladové úroky	210	372	570
Ostatní finanční výnosy	7	340	279
Ostatní finanční náklady	682	832	751
Finanční výsledek hospodaření	-830	-766	-971
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 974	-8 956	530
Daň z příjmů za běžnou činnost	592	-1 617	452
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 382	-7 339	78
Výsledek hospodaření za účetní období	1 382	-7 339	78

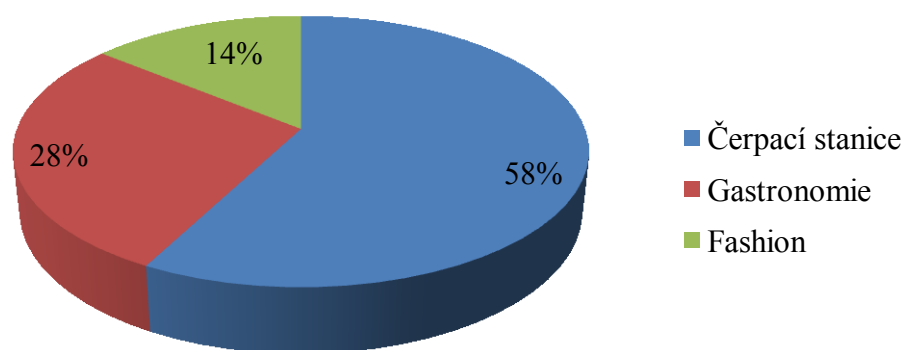
Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Mezi cíle společnosti kromě vytvoření zisku patří optimalizace a snižování nákladů. Jak je vidět v tabulce náklady na prodej mají nejprve rostoucí tendenci a poté klesající. Přestože tržby z prodeje zboží v jednotlivých letech neustále narůstaly, výsledek hospodaření

v roce 2011 oproti roku 2010 prudce klesnul až do minusových hodnot. Příčinou byl především pokles přidané hodnoty a s ní neklesající ostatní náklady. Reálně se tak stalo z důvodu menšího zájmu zákazníků o nabízené zboží a služby, zejména u divize fashion a divize gastronomie. Výrazné zlepšení nenastalo ani v roce 2012. A tak na základě vyhodnocení informací manažerského účetnictví, získaných z pravidelných reportů, se rozhodl majitel společnosti některé provozovny v roce 2013 uzavřít.

Na následujícím grafu 4.1 je znázorněno procentuální složení podílů jednotlivých prodejních divizí na výsledku hospodaření společnosti za prodejní divize.

Graf 4.1 Podíly na výsledku hospodaření společnosti jednotlivých prodejních divizí za rok 2012



Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Podle grafu 4.1 je zřejmé, že největší podíl na výsledku hospodaření za rok 2012 měla prodejní divize čerpacích stanic, za ní skončila divize gastronomie a až na posledním místě byla divize fashion. Důvodem nižších podílů v oblasti gastronomie a módy (fashion) byl, již dříve zmíněný, pokles zájmu o nabízené zboží a služby ze strany zákazníků. Na celkovém výsledku hospodaření společnosti Lukáš Chlebovský a.s. se zároveň podílejí i obslužné divize, které vykazují pouze náklady.

4.3.1 Měření výkonnosti ve společnosti

Ukazatelem rentability vlastního kapitálu (ROE) je možné ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s. určit z pohledu vlastníka, jak efektivně podnikatelská činnost ve společnosti funguje. Ukazatel ROE se vypočte jako podíl čistého zisku a vlastního kapitálu. Výsledky ukazatele ROE jsou zobrazeny v tabulce 4.2.

Tab. 4.2 Hodnoty ukazatele ROE za jednotlivé roky

Titul v tis. Kč	2010	2011	2012
Čistý zisk	1 382	-7 339	78
Vlastní kapitál	17 793	10 454	10 533
ROE	0,08	-0,70	0,01
ROE v %	8	-70	1

Výpočty ukazatele ROE

ROE 2010: $1\,382 / 17\,793$; v %: $(1\,382 / 17\,793) \times 100$

ROE 2011: $-7\,339 / 10\,454$; v %: $(-7\,339 / 10\,454) \times 100$

ROE 2012: $78 / 10\,533$; v %: $(78 / 10\,533) \times 100$

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Ukazatel rentability vlastního kapitálu v podstatě vyjadřuje, kolik korun zisku připadá na jednu korunu vlastního kapitálu. Hodnoty, kterých by měl ukazatel ROE dosahovat, nejsou přesně specifikovány a v každém podnikatelském odvětví se mohou lišit. Z tabulky 4.2 je čitelné, že dle ukazatele ROE je na tom společnost nejlépe v roce 2010. V roce 2011 je naopak ukazatel až v 70% minusové hodnotě. Na základě tabulky 4.2 je pro vlastníka viditelný rozdíl v efektivnosti podnikání společnosti.

4.4 Divize čerpacích stanic

Vzhledem k širokému záběru podnikatelských aktivit společnosti Lukáš Chlebovský a.s. je tato část praktické části diplomové práce zaměřena na divizi čerpacích stanic.

4.4.1 Nákupní a prodejní činnost divize čerpacích stanic

Hlavní činností divize čerpacích stanic není, jak by se mohlo zdát, prodej pohonných hmot, pro společnost Lukáš Chlebovský a.s. jako franšízového příjemce je tento prodej z hlediska celkových zisků z provozování čerpacích stanic relativně nízký. Zisky z této činnosti plynou především z prodeje zboží a doprovodných služeb, které každá čerpací stanice nabízí.

Prodejní činnost na každé čerpací stanici lze jednoduše rozdělit na určité oblasti a to na:

- shop,
- gastro,
- pohonné hmoty,
- doprovodné služby.

Z uvedených oblastí se kromě pohonných hmot všechny prodávají pod společností Lukáš Chlebovský a.s., kdy z každého prodaného produktu či služby musí společnost Lukáš Chlebovský a.s. odvést franšizovému poskytovateli určitou provizi. Naopak u oblastí pohonných hmot získává společnost za každý prodaný litr pohonné hmoty provizi od franšizového poskytovatele.

V oblasti shopu společnost prodává vybraný potravinářský i nepotravinářský sortiment, oblast gastru zahrnuje bistra, která jsou na čerpacích stanicích umístěna a slouží zákazníkům k rychlému občerstvení. Mezi doprovodné služby se řadí např. myčky, ruční mytí či vysavače na čerpacích stanicích.

O nákupní činnost všech čerpacích stanic se stará jejich provozní. Ta rozhoduje o objednávkách zboží, ovšem její možnosti jsou poněkud omezené a to z důvodů franšizového poskytovatele. Díky němu má provozní k dispozici seznam doporučených dodavatelů, ze kterých je téměř povinna si vybrat. Téměř povinna znamená, že u některých dodavatelů je to relativně volnější. A to například u dodavatelů uzenin a masných výrobků či čerstvého pečiva z důvodu jejich regionálního umístění.

Podobně to je i u sortimentu zboží, který je na jednotlivých čerpacích stanicích nabízen. Provozní má od franšizového poskytovatele k dispozici seznam doporučeného sortimentu, ze kterého si potřebné zboží na jednotlivé čerpací stanice vybírá. Určitý druh zboží je dokonce povinna umístit v prodejnách čerpacích stanic a to zboží, které je v tzv. měsíčních akcích. Provozní prostřednictvím emailu dostane každý měsíc seznam tohoto zboží a musí ho na prodejny v určitém termínu umístit. Některý sortiment si může vybrat sama, ovšem musí vyhovovat podmínkám franšizového poskytovatele.

4.4.2 Stanovení cen sortimentu čerpacích stanic

Stanovení cen sortimentu čerpacích stanic je prováděno na základě rozhodnutí provozní nebo dle pokynů od franšizového poskytovatele. U některého zboží cenu provozní nemůže ovlivnit, jelikož je pevně stanovena franšizovým poskytovatelem. Pevně stanovené ceny jsou především u zboží z dříve zmíněných měsíčních akcí. Jinak franšizový poskytovatel doporučuje kalkulovat ceny sortimentu tak, aby končily devítkami. Příjemce franšízy je ovšem samostatně odpovědný za to, aby prodejní ceny řídil optimálním způsobem s ohledem na výnosy a aby nedocházelo k překračování maximálních cen definovaných v systému franšízy. Obecná cenová strategie v konkrétní pobočce franšizového příjemce by měla být zaměřena na optimalizaci zisku. Doporučuje se, aby franšizový příjemce zachovával ve

srovnání s konkurencí image dobrého poměru mezi cenou a výkonem, poskytovaného značkou franšízového poskytovatele. Jednotná tvorba cen se může stát neporazitelným marketingovým nástrojem a může příjemci franšízy přinést výhodu na citlivém trhu s potravinami. Franšízový poskytovatel proto stanovuje doporučené prodejní ceny. Definované maximální ceny přispívají k požadovanému image značky.

Vlastní kalkulace cen sortimentu

Společnost Lukáš Chlebovský a.s. v rámci divize čerpacích stanic nakupuje zboží za účelem dalšího prodeje. Jak je dříve zmíněno některé ceny zboží si může společnost stanovit sama pomocí vlastní kalkulace cen.

Společnost uplatňuje tři marže, které činí:

- 30 %,
- 35 %,
- a 40 %.

Uvedené marže jsou uplatňovány zejména dle vlastního uvážení provozní čerpacích stanic. Marže používané na jednotlivé druhy zboží je vždy v rozmezí 30 až 40 %. Ovšem u některých druhů zboží se zpravidla používá opakovaně stejná sazba. Základní sazba 30 % začleňuje většinu druhů zboží, především zboží potravinářského sortimentu. Sazba 35 % se uplatňuje na alkohol a sazba 40 % je používána u sortimentu, který je prodáván v bistro rychlého občerstvení. U nepotravinářského sortimentu určuje sazbu provozní na základě vlastního rozhodnutí tak, aby bylo dosaženo optimálního zisku.

4.4.3 Náklady čerpacích stanic

Náklady tvoří nezbytnou část podnikatelské činnosti každé společnosti. Společnost Lukáš Chlebovský a.s. v rámci své podnikatelské činnosti divize čerpacích stanic má pestrou skladbu nákladů a to zejména kvůli účtování zásob rovnou do spotřeby. Náklady společnosti mají zároveň rozsáhlou analytickou evidenci. Druhovú skladbu nákladů se nachází v následující tabulce 4.3.

Tab. 4.3 Druhová skladba nákladů čerpacích stanic za rok 2012

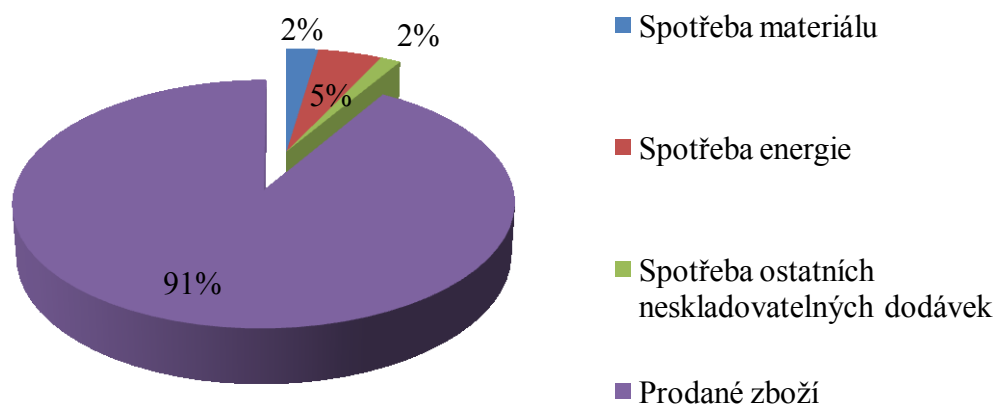
Druh nákladů	Skladba v % za rok 2012
Spotřebované nákupy	75
Osobní náklady	12
Služby	10
Jiné provozní náklady	2
Finanční náklady	0,5
Odpisy	0,3
Daně a poplatky	0,2

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Spotřebované nákupy

Spotřebované nákupy tvoří největší podíl nákladů všech tří čerpacích stanic na jejich celkové struktuře nákladů, v celkové výši 75 %. Největší část nákladů na spotřebované nákupy tvoří náklady na prodané zboží, dále spotřeba materiálu, spotřeba energie a spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek. Procentuální složení spotřebovaných nákupů všech čerpacích stanic za rok 2012 je vyjádřeno v grafu 4.2.

Graf 4.2 Složení nákladů spotřebovaných nákupů čerpacích stanic za rok 2012



Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Z grafu 4.2 vyplývá, že největší zastoupení mají náklady na prodané zboží. Ostatní náklady tvoří jen nepatrnou část celkových nákladů spotřebovaných nákupů. I přesto budou všechny položky podrobněji rozvedeny.

Spotřeba materiálu

Spotřeba materiálu je účtována na účet 501 – Spotřeba materiálu s dalším analytickým členěním. Nejvýznamnější položkou spotřeby materiálu analytického členění je ve všech čerpacích stanicích položka spotřeba materiálu – režijní a pomocný materiál. Do této položky se řadí náklady, které vznikají při každodenním provozu čerpacích stanic, může jít např. o nákup kancelářských potřeb, pracovních pomůcek atd. Dalšími významnými položkami jsou chemie pro myčku a nákup pohonných hmot, které se spotřebují v rámci zajištění chodu jednotlivých čerpacích stanic.

Spotřeba energie a ostatních neskladovatelných dodávek

V dříve uvedeném grafu 4.1 tvoří spotřeba energie 5 % celkových nákladů spotřebovaných nákupů a spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek tvoří pouhá 2 % těchto nákladů. Spotřeba energie je účtována na účet 502000 – Spotřeba energie. Spotřebu ostatních neskladovatelných dodávek má společnost Lukáš Chlebovský a.s. analyticky rozdělenou na spotřebu tepla a spotřebu vodného a stočného s účtováním 503110 – Spotřeba tepla a 503120 – Spotřeba vodné a stočné.

Prodané zboží

Nákup zboží je účtován rovnou do spotřeby na účet 504 – Prodané zboží. Pro tento účet má společnost zavedeno rozsáhlé analytické členění. Analytické členění účtu prodaného zboží je uvedeno v tabulce 4.4. Společnost pravidelně provádí ročně inventarizaci zboží na čerpacích stanicích. Nákup zboží tvoří největší část jak nákladů na spotřebované nákupy, tak vůbec celkových nákladů jednotlivých čerpacích stanic. Na jednotlivých čerpacích stanicích z nákladů na prodané zboží tvoří nejvýznamnější položku tabákové výrobky, za nimi následují dálniční známky, telefonní karty a až poté potraviny a ostatní druhy nákladů.

Tab. 4.4 Analytické členění nákladů na prodané zboží

504	Prodané zboží
504100	Prodané zboží – obaly
504110	Prodané zboží – mazné látky, oleje
504120	Prodané zboží – autopříslušenství
504131	Prodané zboží – potraviny
504132	Prodané zboží – nealko nápoje
504133	Prodané zboží – alko nápoje
504140	Prodané zboží – tabákové výrobky
504150	Prodané zboží – mapy, knihy, časopisy
504160	Prodané zboží – drogerie
504170	Prodané zboží – ostatní zboží
504171	Prodané zboží – zboží Backshop
504173	Prodané zboží – automat zboží
504181	Prodané zboží – dálniční známky
504182	Prodané zboží – telefonní karty
504190	Prodané zboží – PHM staniční zákazníci
504300	Prodané zboží – Segafreda
504800	Prodané zboží – manka do normy

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Ostatní náklady

Do této skupiny se řadí jiné náklady než náklady na spotřebované nákupy. Ostatní náklady z hlediska velikosti celkových nákladů čerpacích stanic jsou poměrně nízké. Do této skupiny nákladů je možné zařadit služby, osobní náklady, finanční náklady, odpisy a daně a poplatky.

Služby

Podle tabulky 4.3 služby tvoří z hlediska celkových nákladů čerpacích stanic 10% část. Společnost Lukáš Chlebovský a.s. v oblasti čerpacích stanic účtuje o službách 511 – Opravy a udržování a 518 – Ostatní služby, které jsou ještě analyticky rozděleny v tabulce 4.5. Největší část z níže uvedeného analytického členění všech služeb tvoří účet 518100 neboli Ostatní služby – ostatní. Patří zde náklady související s běžným provozem čerpacích stanic.

Tab. 4.5 Analytické členění nákladů na služby

511	Opravy a udržování
511100	Opravy a udržování – ostatní
511110	Opravy a udržování – auta
518	Ostatní služby
518100	Ostatní služby – ostatní
518130	Ostatní služby – pojištění
518140	Ostatní služby – telekomunikační poplatky
518150	Ostatní služby – likvidace odpadu
518160	Ostatní služby – poštovné
518180	Ostatní služby – nájem ostatní (rohože, utěrky, apod.)

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Osobní náklady

Z tabulky 4.3 vyplývá, že osobní náklady tvoří 12% část veškerých nákladů čerpacích stanic. Osobní náklady se dále dělí na mzdové náklady, zákonné sociální pojištění (zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění) a zákonné sociální náklady.

Jiné provozní náklady

Dle tabulky 4.3 tvoří jiné provozní náklady 2 % veškerých nákladů čerpacích stanic. Patří zde smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní provozní náklady a především manka a škody z provozní činnosti, které také tvoří největší část jiných provozních nákladů.

Daně a poplatky, odpisy, finanční náklady

Dohromady tato část nákladů tvoří podle tabulky 4.3 pouze 1 % veškerých nákladů čerpacích stanic. Nejvýznamnější položkou z této skupiny nákladů jsou finanční náklady. Do daní a poplatků náleží platba silniční daně.

4.4.4 Výnosy čerpacích stanic

Výnosy jsou pro fungování jakéhokoliv podnikání nezbytné, bez nich by nebylo možné dosáhnout zisku, který je samozřejmě i základním cílem společnosti Lukáš Chlebovský a.s. V následující tabulce 4.6 je uvedeno základní složení výnosů čerpacích stanic za rok 2012.

Tab. 4.6 Složení výnosů čerpacích stanic za rok 2012 v číslech

Titul v tis. Kč	220	247	266
Tržby z prodeje služeb	4 481	3 303	2 368
Tržby za zboží	19 152	16 477	10 560
Tržby za vlastní výkony a zboží	23 633	19 780	12 928
Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3	0	0
Tržby z prodeje materiálu	3	0	0
Ostatní provozní výnosy	199	58	777
Jiné provozní výnosy	205	58	777
Úroky	2	0	0
Finanční výnosy	2	0	0
Výnosy celkem	23 840	19 838	13 705

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Z uvedených tabulek 4.6 vyplývá, že největší část výnosů v jednotlivých čerpacích stanicích zaujímají tržby za vlastní výkony a zboží. Ostatní uvedené výnosy mají pouze nepatrný vliv na celkovou výši výnosů jednotlivých čerpacích stanic. Pod položkou ostatní provozní výnosy se skrývají např. náhrady od pojišťoven či inventurní přebytky. Tržby za vlastní výkony, jak už bylo zmíněno, představují nejvýznamnější položku celkových výnosů, a proto budou dále rozvedeny v následujícím textu.

Tržby za vlastní výkony a zboží

Tyto výnosy jsou rozděleny na tržby z prodeje služeb a tržby za zboží. Jak vyplývá z tabulky 4.6, větší část tržeb pokrývají tržby za zboží, což znamená, že nejdůležitější část výnosů čerpacích stanic přichází právě z prodeje zboží zákazníkům.

Tržby z prodeje služeb

Tržby z prodeje služeb jsou účtovány na účet 602 – Tržby z prodeje služeb, kde jsou dále analyticky členěny. Z dále uvedeného analytického členění zaujímají největší část tržeb z prodeje služeb služby z provizí za dálniční známky. Tyto tržby společnost Lukáš Chlebovský a.s. získává za zprostředkování prodeje dálničních známek na jednotlivých prodejnách čerpacích stanic. Druhou největší položkou tržeb z prodeje služeb jsou jednoznačně provize od franšízového poskytovatele. Tyto provize jsou získávány za prodej pohonných hmot na čerpacích stanicích. Analytické členění tržeb z prodeje služeb se nachází v následující tabulce 4.7.

Tab. 4.7 Analytické členění tržeb z prodeje služeb

602	Tržby z prodeje služeb
602100	Tržby z prodeje služeb – ostatní
602110	Tržby z prodeje služeb – pronájem
602120	Tržby z prodeje služeb – provize od franšízového poskytovatele
602122	Tržby z prodeje služeb – provize Sazka
602123	Tržby z prodeje služeb – provize dálniční známky
602130	Tržby z prodeje služeb – mycí linka
602131	Tržby z prodeje služeb – Eurowash
602132	Tržby z prodeje služeb – vysavač

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Tržby za zboží

Tato skupina tržeb tvoří největší část všech tržeb čerpacích stanic. Analytické členění tržeb za zboží se nachází v tabulce 4.8.

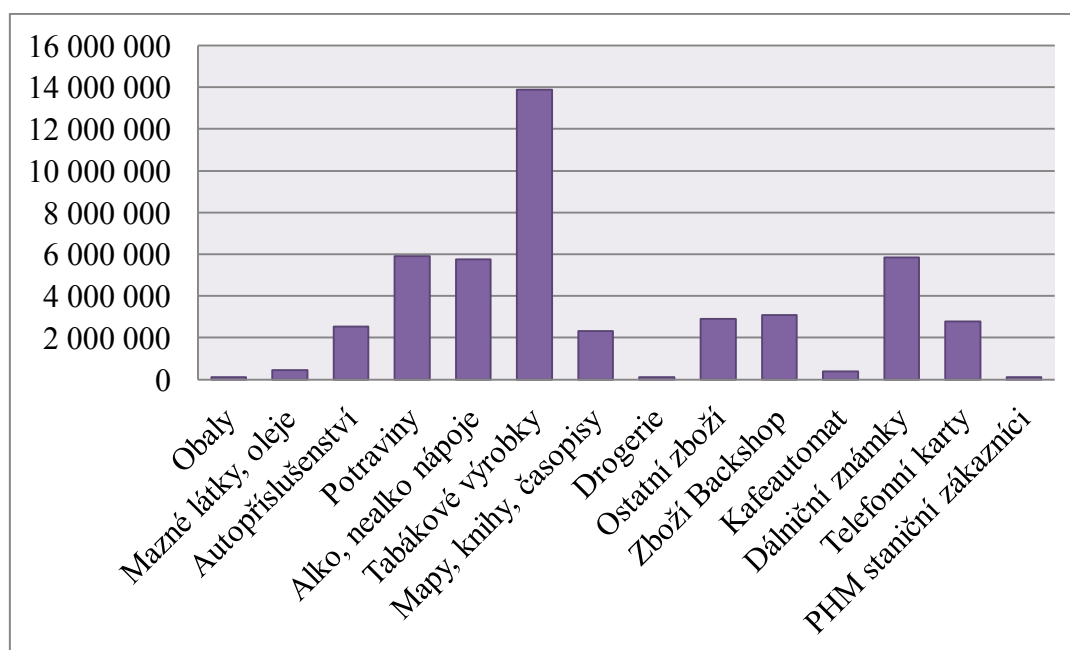
Tab. 4.8 Analytické členění tržeb za zboží

604	Tržby za zboží
604100	Tržby za zboží – obaly
604110	Tržby za zboží – mazné látky, oleje
604120	Tržby za zboží – autopříslušenství
604131	Tržby za zboží – potraviny
604132	Tržby za zboží – nealko nápoje
604133	Tržby za zboží – alko nápoje
604140	Tržby za zboží – tabákové výrobky
604150	Tržby za zboží – mapy, knihy, časopisy
604160	Tržby za zboží – drogerie
604170	Tržby za zboží – ostatní zboží
604171	Tržby za zboží – zboží Backshop
604173	Tržby za zboží – kafeautomat
604181	Tržby za zboží – dálniční známky
604182	Tržby za zboží – telefonní karty
604190	Tržby za zboží – PHM staniční zákazníci

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Největší část tržeb za zboží přichází z prodeje tabákových výrobků, potravin, nápojů a dálničních známek. Velkou část tržeb za zboží tvoří také položka prodeje zboží backshopu. Jde o zboží, které je prodáváno v bistrech rychlého občerstvení na čerpacích stanicích. Složení tržeb za zboží čerpacích stanic se nachází na následujícím grafu 4.3.

Graf 4.3 Složení tržeb za zboží čerpacích stanic za rok 2012



Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

4.4.5 Srovnání celkových nákladů a výnosů čerpacích stanic

Srovnání celkových nákladů a výnosů čerpacích stanic v jednotlivých letech je v číslech vyjádřeno v následující tabulce 4.9 a grafech 4.4 a 4.5, které jsou dále uvedeny.

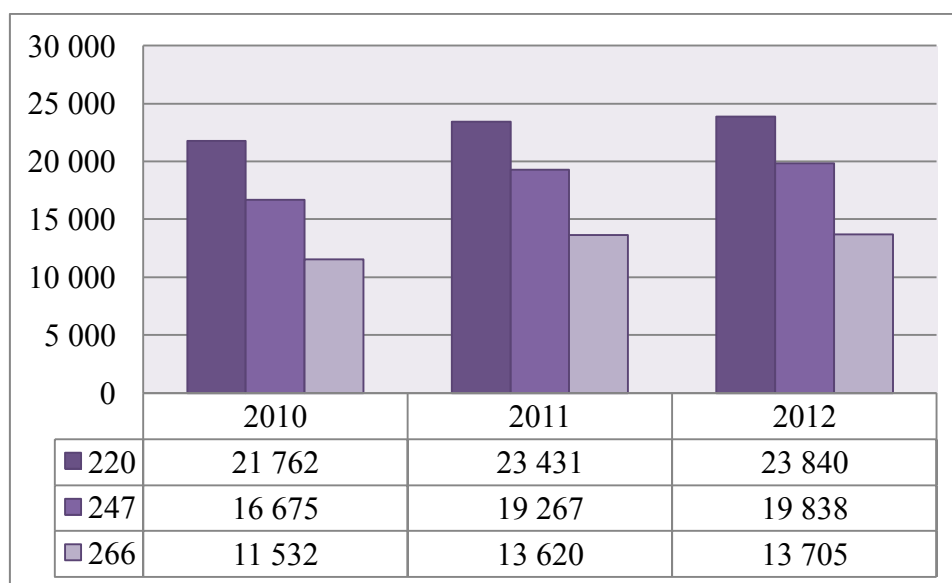
Tab. 4.9 Celkové náklady čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč

Čerpací stanice	2010	2011	2012
220	21 104	24 000	23 023
247	16 150	18 852	19 814
266	11 132	12 895	13 504

Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Z tabulky 4.9 je patrné, že v jednotlivých letech 2010 až 2012, bylo dosaženo nejvyšších nákladů, vždy v čerpací stanici 220, poté v 247 a nejnižší náklady byly v čerpací stanici 266. Čerpací stanice 220 je velikostně nejrozměrnější, má větší sortiment než ostatní čerpací stanice, tudíž má samozřejmě i vyšší náklady na provoz. Z tabulky je zároveň patrné, že u čerpací stanice 220 náklady v roce 2011 oproti roku 2010 vzrostly, ale v roce 2012 poklesly, zatímco u čerpacích stanic 247 a 266 náklady v jednotlivých letech postupně rostly.

Graf 4.4 Celkové výnosy čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč



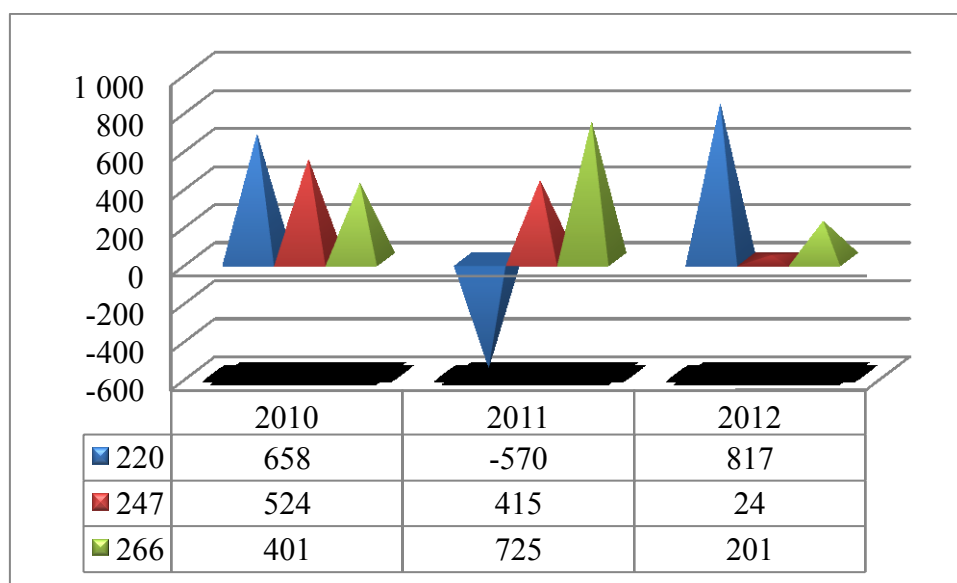
Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Z grafu 4.4 je zřejmé, že výnosy jednotlivých čerpacích stanic, mají rostoucí tendenci. V roce 2011 oproti roku 2010 výnosy výrazně vzrostly v hodnotě milionů Kč, také v roce 2012 vzrostly ovšem už pouze v hodnotě stovek tisíc Kč. Jak jsem dříve zmínila, nejvyšších nákladů je dosaženo v čerpací stanici 220, poté v 247 a nakonec v 266, stejné pravidlo platí i u výnosů.

Dle mého názoru je nejvyšších výnosů v čerpací stanici 220 především dosaženo z důvodu velice dobrého umístění v blízkosti centra Ostravy, dobré vybavenosti prodejny a také širokých doprovodných služeb nabízených touto čerpací stanicí. Ovšem velký důraz podle mě má také skutečnost, že je čerpací stanice 220 ze tří uvedených čerpacích stanic rozlohou největší. Z důvodu vyšší poptávky zákazníků po nabízeném zboží a službách je samozřejmé, že čerpací stanice 220 bude dosahovat i nejvyšších nákladů ze všech tří čerpacích stanic.

Na následujícím grafu 4.3 se nacházejí výsledky hospodaření jednotlivých čerpacích stanic za jednotlivé roky 2010 až 2012.

Graf 4.5 Vývoj výsledků hospodaření čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč



Zdroj: Interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Všechny čerpací stanice jsou až na čerpací stanici 220 v roce 2011, ziskové. Čerpací stanice 220, přestože pravidelně dosahuje nejvyšších tržeb a zisků, dosáhla v roce 2011 více než půlmilionové ztráty. Ztráta vznikla hlavně z důvodu zvýšení nákladů na prodané zboží a tomu nepřímo úměrně odpovídajícím tržbám z prodeje zboží.

Podle mého názoru společnost Lukáš Chlebovský a.s. nakoupila více zboží, než byli zákazníci v roce 2011 ochotni koupit. Myslím si, že takovýmto situacím je možné předejít a společnost by tomu mohla předcházet, kdyby si sestavovala plán obratu prodeje a rozpočet nákladů a výnosů.

4.5 Shrnutí a doporučení pro společnost Lukáš Chlebovský a.s.

Domnívám se, že společnost Lukáš Chlebovský a.s. má dobře zvolený účtový rozvrh s podrobným analytickým členěním. Analytická evidence nákladů a výnosů je vhodně zvolená a pro účely reportingu je dostačující. Doporučila bych vyřadit z účtového rozvrhu účty, které nejsou vůbec používány, aby bylo dosaženo ještě větší přehlednosti. Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti jsou uvedeny v příloze č. 1.

Společnost účtuje zásoby rovnou do spotřeby, tedy způsobem B. Nemyslím si, že by uvedený způsob byl vyhovující, zejména kvůli velkému objemu zboží společnosti. Nevýhodou způsobu B je účtování zásob přímo do spotřeby bez ohledu na to, zda byly skutečně spotřebovány. Kdyby společnost účtovala způsobem A mohla by v průběhu roku mít okamžitý přehled o skutečných nákladech na prodané zboží. Zároveň při účtování způsobem A by společnost navázala v průběhu roku svou skladovou evidenci na účetnictví, která u způsobu B funguje odděleně od účetnictví.

Ve společnosti je nastaven systém pravidelných měsíčních reportů formou reportingových tabulek, které sestavují vedoucí jednotlivých provozoven a předkládají je finančnímu řediteli. Díky těmto tabulkám může finanční ředitel průběžně projednávat vzniklé finanční situace jednotlivých provozoven s majitelem společnosti, reagovat na ně a rozhodovat o následných obchodních strategiích. Aplikace pravidelných reportů mi přijde účelně zvolená, díky ní je možné rozhodnout, které střediska jsou pro společnost stále zisková a u kterých by bylo příhodné vylepšit stávající obchodní strategii a přilákat tím více zákazníků.

Ovšem i přes systém pravidelných reportů, si myslím, že by společnost Lukáš Chlebovský a.s. měla zvážit sestavování plánů a rozpočtů, což doposud nedělala. Kdyby společnost sestavovala například plány obratu prodeje a rozpočty nákladů a výnosů jednotlivých středisek na základě informací z minulého období, mohla by tyto plány a rozpočty porovnávat se skutečností a stanovit odchylky od jejich plnění. Díky plánu obratu prodeje by společnost mohla zjistit, jaké produkty a v jakém množství budou poptávány. Zároveň by společnost mohla nastavit pro jednotlivá střediska limitní náklady a nemuselo by docházet k podobným situacím jako v roce 2011 u čerpací stanice 220, kdy byly příliš vysoké náklady na prodané zboží.

Domnívám se, že manažerské účetnictví ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s. plní svoji funkci.

5. Závěr

Diplomová práce je zaměřena na problematiku manažerského účetnictví. Cílem práce bylo teoretické vymezení dané problematiky manažerského účetnictví a jeho praktická aplikace ve vybrané společnosti.

Manažerské účetnictví je způsob účetního řízení, rozhodování a zobrazení podnikatelského procesu, jehož cílem je poskytnout informace o předmětu účetnictví manažerům na různých úrovních řízení účetní jednotky. Manažerské účetnictví sleduje informace především o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření týkající se podnikatelského procesu. Na rozdíl od finančního účetnictví je jeho hlavní odlišností rozdílné obsahové pojetí nákladů i výnosů a mnohem podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a faktorech na ně působících.

První teoretická část se zabývá nejprve charakteristikou podniku, organizační strukturou podniku, uživatelskou strukturou účetních informací, daňovým a finančním účetnictvím a vztahem finančního a manažerského účetnictví. Dále je charakterizováno manažerské účetnictví, a to jeho struktura, úkoly, rozdíl mezi nákladovým a manažerským účetnictvím a jeho vývojové tendence. Posledním úsekem této části je přiblížení reportingu v manažerském účetnictví.

Druhá část diplomové práce je zaměřena na náklady a výnosy z pohledu manažerského účetnictví. Nejprve je vymezeno základní členění nákladů a výnosů dle různých hledisek. Poté je druhá část zaměřena na detailnější kritéria nákladů v manažerském účetnictví. A nakonec je zde přiblíženo měření výkonnosti účetní jednotky.

Praktická aplikace je věnována manažerskému účetnictví ve vybrané společnosti. Pro tuto práci byla zvolena společnost Lukáš Chlebovský a.s. Nejříve se praktická část věnuje základní charakteristice společnosti, podstatným účetním informacím a ekonomické situaci společnosti. Pak následuje charakteristika divize čerpacích stanic, kde jsou podrobněji popsány její náklady a výnosy.

Závěry z praktické části bych shrnula do několika bodů:

- Společnost Lukáš Chlebovský a.s. má dobře zvolený účtový rozvrh s analytickou evidencí, která hlavně v oblasti nákladů a výnosů zajišťuje zdroj informací manažerského účetnictví. Doporučila jsem vyřadit z účtového rozvrhu účty, které nejsou vůbec využívány, aby bylo dosaženo ještě lepší přehlednosti;
- Zásoby jsou účtovány způsobem B, tedy rovnou do spotřeby. Navrhla jsem společnosti účtovat zásoby způsobem A, který je sice složitější, ale přesnější, jelikož

eviduje zásoby na příslušné majetkové účty již v průběhu účetního období a tím, by společnost měla okamžitý přehled o skutečné výši nákladů na prodané zboží;

- Společnost má účelně zvolený systém měsíčních reportů sestavených vedoucími provozoven, které slouží finančnímu řediteli a následně majiteli společnosti k posouzení vzniklých finančních situací;
- Mým posledním návrhem je, i přes systém pravidelných reportů, sestavování plánů a rozpočtů, díky kterým by se společnost mohla vyhnout nepříznivým finančním situacím.

Seznam použité literatury

1. ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
2. FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
3. HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
4. HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví - základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 2007. 125 s. ISBN 80-86617-34-3.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
6. LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
7. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
8. PONIŠČIAKOVÁ, Oľga. *Náklady a kalkulácie v manažérskom účtovníctve*. Bratislava: Lura Edition, spol. s r.o., 2010. 199 s. ISBN 978-80-8078-360-0.
9. ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FÍBÍROVÁ. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-904165-2-9.
10. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
11. TEPLICKÁ, Katarína. *Moderné trendy v manažérskom účtovníctve*. Košice: TU v Košiciach, Fakulta BERG, Dekanát - Edičné stredisko, 2012. 93 s. ISBN 978-80-553-0916-3.

Internetové zdroje

12. BUSINESS CENTER.CZ. *Cash flow* [online]. BUSINESS CENTER. CZ [6. 3. 2014]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p573-cash-flow.aspx>.

Ostatní zdroje

13. Interní materiály společnosti Lukáš Chlebovský a.s.

Seznam zkratk

a.s.	akciová společnost
č.	číslo
ČEZ	České energetické závody
ČR	Česká republika
Kč	koruna česká
KPI	klíčové ukazatele výkonnosti (key performance indicators)
OC	obchodní centrum
PHM	pohonné hmoty a maziva
ROA	rentabilita celkových aktiv (return on assets)
ROCE	rentabilita zaměstnaného kapitálu (return on capital employed)
ROE	rentabilita vlastního kapitálu (return on equity)
ROIC	rentabilita investovaného kapitálu (return on invested capital)
Sb.	sbírka
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
Tab.	tabulka
tis.	tisíc

Seznam schémat, vzorců, tabulek a grafů

Schémata

Schéma 2.1: Podnik jako systém o jediném prvku

Schéma 2.2: Podnikatelský proces výrobního podniku z pohledu procesně orientovaného nákladového účetnictví

Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti Lukáš Chlebovský a.s.

Schéma 4.2: Organizační struktura finančního úseku společnosti

Vzorce

Vzorec 3.1: Základní rozklad výnosnosti vlastního kapitálu dle poměrových kritérií

Vzorec 3.2: Rentabilita vlastního kapitálu

Vzorec 3.3: Analytický rozklad rentability vlastního kapitálu

Tabulky

Tab. 2.1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Tab. 3.1: Základní souhrn znaků finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Tab. 4.1: Ekonomická situace ve společnosti Lukáš Chlebovský a.s. k 31. 12. 2012

Tab. 4.2: Hodnoty ukazatele ROE za jednotlivé roky

Tab. 4.3: Druhá skladba nákladů čerpacích stanic za rok 2012

Tab. 4.4: Analytické členění nákladů na prodané zboží

Tab. 4.5: Analytické členění nákladů na služby

Tab. 4.6: Složení výnosů čerpacích stanic za rok 2012 v číslech

Tab. 4.7: Analytické členění tržeb z prodeje služeb

Tab. 4.8: Analytické členění tržeb za zboží

Tab. 4.9: Celkové náklady čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč

Grafy

Graf 4.1: Podíly na výsledku hospodaření společnosti jednotlivých prodejních divizí za rok 2012

Graf 4.2: Složení nákladů spotřebovaných nákupů čerpacích stanic za rok 2012

Graf 4.3: Složení tržeb za zboží čerpacích stanic za rok 2012

Graf 4.4: Celkové výnosy čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč

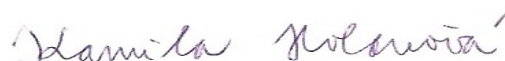
Graf 4.5: Vývoj výsledků hospodaření čerpacích stanic za jednotlivé roky v tis. Kč

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 04. 2014



.....
Bc. Kamila Holáňová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti Lukáš Chlebovský a.s.

